Zum Problem
„Steuerumgehung“
insbesondere bei den Besitzsteuern

(Ein Beitrag zu § 6 und § 1 Abs. III. StAnpG.)

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde der
Hohen Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang Goethe-Universität
zu Frankfurt a. M.

vorgelegt von

Georg L. Kunz
Diplom-Kaufmann
Ludwigshafen a. Rhein

Düren-Rhld.

Spezial-Dissertations-Buchdruckerei Düren, Nideggenerstraße 161—163

1938

Referent: Dr. rer. pol. habil. Jak. Fritz.
Korreferent: Professor Dr. Dr. Fritz Schmidt.

Tag der mündlichen Prüfung: 29. XI. 1937.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhaltsangabe.

Problemstellung 1

A. Entstehung des Begriffes „Steuerumgehung" 3

I. Aus der Rechtsprechung des OVG. in Besitzsteuern 3

II. Aus der Rechtsprechung der Bayerischen Oberberufungskommission . 4

III. Aus der Rechtsprechung des Reichsgerichts in Verkehrssteuern . . 5

IV. Aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes in Verkehrsteuern bis 1919 7

B. Der Begriff „Steuerumgehung" als Gesetz 7

I. „Steuerumgehung" nach der AO. 7

II. Beurteilung des Gesetzes von 1919 in Literatur und Praxis . . 9

III. Legaldefinition „Steuerumgehung" und Gesetzesauslegung . . . 16

1. Die Absicht der Steuerumgehung 17

2. Wahl ungewöhnlicher, den wirtschaftlichen Verhältnissen nicht entsprechender Rechtsformen 19

3. Derselbe wirtschaftliche Erfolg durch Steuerumgehung . . . 21

4. Vermeidung erheblicher Rechtsnachteile durch Steuerumgehung . 23

5. Auslegung der Steuergesetze nach ihrem Zweck und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung unter Berücksichtigung der Entwicklung der Verhältnisse 24

IV. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zum Problem „Steuerumgehung" bei den Besitzsteuern bis 1934 28

1. Die Rechtsprechung auf dem Gebiet der Einkommensteuer . . 28

a) Einkommensverschiebungen innerhalb zweier Zeiträume . . 28

b) Einkommensverschiebungen zwischen zwei oder mehreren Personen 29

c) Verschiebung der Einkommensquelle 30

2. Anwendungsfälle bei der Körperschaftsteuer 31

a) Gewinnverschiebung von Kapitalgesellschaft auf die Gesellschafter 32

b) Gewinnverschiebung von Kapitalgesellschaft zu Geschäftsführer 33

c) Gewinnverschiebung von Kapitalgesellschaft zu einer Gesellschaftervereinigung 34

d) Gewinnverschiebung von einer Kapitalgesellschaft an Nichtbeteiligte 37

3. Anwendungsfälle auf dem Gebiete der Vermögensteuer . . . 37

4. Anwendungsfälle auf dem Gebiete der Erbschaftsteuer . . . 38

V. Beurteilung von Tatbeständen 40

1. Beurteilung in tatsächlicher Hinsicht 40

2. Beurteilung in rechtlicher Hinsicht 40

3. Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung 41

VI. Der Begriff „Steuerumgehung" nach dem Steueranpassungsgesetz . 43

Schlußbemerkung 44

Benutztes Schrifttum 46

Abkürzungen.

Bayerische Ober-Berufungs-Kommission = OBK.
Einkommensteuer-Gesetz = EStG.
Körperschaftsteuer-Gesetz = KörpStG.
Preuß. Oberverwaltungsgericht = OVG.
Reichsabgabenordnung = AO.
Steueranpassungs-Gesetz = StAnpG.
Reichsfinanzhof = RFH.
Reichsgericht = RG.
Reichsstempelgesetz = RStplG.
Reichssteuerblatt = RStBl.
Steuer und Wirtschaft = StW.
Vermögensteuer-Gesetz = VStG.

Problemstellung.

Jede Unternehmung wird wie eine Privatperson zur Zahlung bestimmter Steuern herangezogen. Diese Steuern sind vom Standpunkt der Kostenrechnung ihrer ganzen Wirkung nach Kosten und deshalb bei der Preisbildung der Produktionsgüter von einschneidender Bedeutung[1]). Je nach Umfang des Gewerbebetriebes und Art der Betriebsleistungen können sie oft einen wesentlichen Teil der Gestehungskosten eines Produktionsgutes ausmachen.

Die Steuern beeinflussen demnach die Kostengestaltung und damit den Gewinn, denn Gewinn muß ein Mehr über den Wert der Kostenteile hinaus bedeuten[2]). „Produzent und Händler können nur dadurch zu einem Gewinn gelangen, daß ihre Kosten geringer sind als der erzielte Preis"[3]). Auf der Gewinnspanne bauen sich die gesamten Betriebsdispositionen auf[2]), insbesondere auch die der Betriebserhaltung.

Der Unternehmer ist als Verwalter und Treuhänder von Volksvermögen verpflichtet, seinen Gefolgschaftsmitgliedern einen dauernden Arbeitsplatz zu garantieren, so daß der Gedanke der Betriebserhaltung im Vordergrunde einer gesunden Gewinnpolitik, und damit auch im Vordergrunde der Kostenrechnung stehen muß.

Betriebserhaltung soll aber nicht gleichbedeutend sein mit Erhaltung des Betriebsvermögens, sondern Ziel der Erhaltung des Betriebes als Organ der Gemeinwirtschaft, soll vor allem die Erweiterung des Betriebsvermögens sein. Eine Erweiterung des Betriebsvermögens läßt sich aber nur dann erreichen, wenn ein Gewinn erzielt wird, der die zulässigen Entnahmen des Einzelunternehmers oder die Gewinnausschüttungen der Körperschaften übersteigt.

Es genügt demnach vom Standpunkt der Kostenrechnung aus nicht, nur zu wissen, daß Gewinn erzielt wird, sondern wieviel Gewinn erzielt wird.

Die Gewinngröße ist von den beiden Faktoren, „erzielbarer Preis" und „Kosten", abhängig. Nachdem in der geregelten Wirtschaft die erzielbaren Preise nicht am freien Markte gebildet werden, sondern festliegen, müssen zur Betriebsvermögenserweiterung die Kosten den erzielbaren Preisen angepaßt werden.

Kostengestaltung nach erzielbaren Preisen verlangt Kostenersparung und daher auch Ersparung von Steuern. Steuern sparen bedeutet aber, dem Staate, der Volksgemeinschaft, Einnahmen vorenthalten, die zur Erfüllung ihrer Aufgaben notwendig sind. Inwieweit Steuern erspart werden dürfen, ohne gegen die Steuergesetze zu verstoßen, soll u.a. in dieser Arbeit untersucht werden. Ein durch die Rechtsprechung des RG. und des OVG. herausgearbeiteter Rechtsgrundsatz: „Je-

[1]) F. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, Berlin 1930, S. 54.
[2]) Ders. a.a.O., S. 16.
[3]) Ders. a.a.O., S. 9.

der mag sich so einrichten, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen braucht", bedeutet keineswegs, daß es erlaubt sei, zur Erreichung von Steuerersparungen die Steuern zu umgehen. Aufgabe dieser Arbeit soll es sein, zu untersuchen, was Steuerumgehung ist, wie dieser Rechtsbegriff entstand, wie er sich entwickelte, und warum die Fassung des § 5 (10) AO. 1919 (1931) nicht in das StAnpG. übernommen wurde. In diesem Zusammenhang soll ferner untersucht werden, worin die Mängel des Gesetzes von 1919 (1931) bestanden, und ob das heutige Gesetz allen Anforderungen gerecht wird, um jeglicher Steuerumgehung auf allen Gebieten des Steuerrechts zu begegnen. Ist letzteres zu bejahen, so wirft sich weiter die Frage auf, ob vom Standpunkt einer geregelten Wirtschaft aus § 6 StAnpG. Gleichmäßigkeit in der Besteuerung und für den Unternehmer Sicherheit in der Kostengestaltung garantiert.

A. Entstehung des Begriffes „Steuerumgehung".

Der Besteuerung unterliegen bestimmte wirtschaftliche Vorgänge, die sich in verschiedene Rechtsformen kleiden lassen. Die Steuergesetze kennen jedoch für die zu erfassenden wirtschaftlichen Vorgänge keine Vielzahl von Rechtsformen, sondern durch die Gesetze wird eine den wirtschaftlichen Vorgängen entsprechende Rechtsform bestimmt. Die Erhebung der Steuer erfolgt demnach nach der äußeren Rechtsform. Ein Mißbrauch von Rechtsformen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann deshalb zur Vermeidung der Besteuerung des wirtschaftlichen Vorganges, also zur Steuerumgehung, führen. Diese Möglichkeit der unerlaubten Steuerersparung hatte bereits das RG., das OVG., die OBK. und der RFH. vor dem Erscheinen der AO. 1919 erkannt, so daß das Problem der Steuerumgehung bis zu diesem Zeitpunkt Gegenstand mehrerer bedeutender Entscheidungen war und damals schon zu lösen versucht wurde. Die AO. von 1919 bringt den Begriff „Steuerumgehung" zum ersten Male in einer scharf umrissenen gesetzlichen Fassung. Von 1919 bis 1934 wurde das Problem des öfteren in der Literatur besprochen, sowie in einer umfangreichen Rechtsprechung des RFH. behandelt. Das Problem nahm bis 1934 seine Entwicklung und gilt durch das Steueranpassungsgesetz vorläufig als abgeschlossen.

Bevor die gesetzmäßige Entwicklung des Problems behandelt wird, soll kurz die Entstehung des Begriffes „Steuerumgehung" von 1919 gestreift werden.

I. Aus der Rechtsprechung des OVG. in Besitzsteuern.

Nach dem Preußischen Einkommensteuergesetz vom 24.VI.1891 und dem Ergänzungssteuergesetz vom 14.VII.1893 konnte, was auch nach dem EStG. 1919, 1925 möglich war und bis zu einem gewissen Grade auch nach dem EStG. 1934 noch der Fall ist, die Einkommensteuer dadurch gemindert werden, daß Eltern einen Teil ihres Vermögens, sowie das Einkommen daraus, auf ihre Kinder übertrugen. Vielfach wurden derartige Übertragungen des Vermögens, sowie des Einkommens aus demselben, in irgend einer Form nur zum Scheine vorgenommen, um die Steuer zu ersparen, also zu umgehen. Derartige Scheinübertragungen waren Gegenstand einer Reihe von Entscheidungen des OVG.[1]). Die Prüfung der Tatbestände erstreckte sich jedoch nur auf Gültigkeit der zivilrechtlichen Formen, ohne auf den wirklichen, den Rechtsgeschäften zu Grunde liegenden Sachverhalt einzugehen, und lehnte Besteuerung derartiger Übertragungen von Vermögen oder Einkommen

[1]) OVG. i./St. 5, 365; 8, 25; 12, 391; 17, 26, 59; 19, 13, 28.

daraus der Eltern auf Kinder mit der Begründung ab, daß keine Gesetzesvorschrift den Steuerpflichtigen verbiete, zwecks Minderung der zu zahlenden Einkommen- oder Ergänzungssteuer Bestandteile des Vermögens auf die Kinder zu übereignen[2]). Die Eigentumsübertragung müsse nur ernstlich gewollt, also nicht simuliert sein. In einer anderen Gruppe von Entscheidungen[3]) wurde den Bedürfnissen des Steuerrechts mehr Rechnung getragen und das Urteil nicht nach der vorliegenden Rechtsform, sondern nach dem verborgenen Tatbestand gefällt. Die diesen Entscheidungen zu Grunde liegenden Tatbestände waren folgende: Rübenlieferungen von Mitgliedern einer Zuckeraktiengesellschaft gegen Zahlung eines übermäßig hohen Preises, dessen Festsetzung auf Grund des Geschäftsergebnisses erfolgte, und der den Marktpreis überstieg, — Rabatte an Mitglieder von Konsumvereinen unter dem Namen „Kundengewinn", der im voraus festgesetzt und unabhängig vom Geschäftsergebnis war, so daß eine Kaufpreisermäßigung vorlag, — ein übermäßig hohes Gehalt an Gesellschaftsgeschäftsführer, — „Zinsen" auf ein von den Gesellschaftern an die GmbH. gegebenen Darlehen, wenn letzteres in Wirklichkeit Nachschüsse der Gesellschafter darstellte, wurden als verdeckte Gewinnverteilung behandelt.

II. Aus der Rechtsprechung der Bayerischen Oberberufungskommission.

Wenn die Gesellschafter einer GmbH. mit dieser zusammen eine Kommanditgesellschaft bilden, bei welcher die GmbH. alleinige persönlich haftende Gesellschafterin und die Gesellschafter der GmbH. Kommanditisten sind, und bei der ferner die Gewinnverteilung durch Verträge so geregelt ist, daß der Gewinn ausschließlich den Kommanditisten zufällt, konnten, was auch nach dem KStG. und EStG. 1934 möglich ist, bei der geringeren Besteuerung von Privatpersonen gegenüber juristischen Personen Steuern gespart werden.

Mit dieser Frage beschäftigte sich bereits die OBK., die diesen ungewöhnlichen Weg der Steuersparung erkannte, und zur Rechtsform der „GmbH. u. Co" unter Berufung auf die Grundsätze des Scheingeschäftes Stellung nahm. Sie verschloß den Weg zur Steuerumgehung und beseitigte damit im wesentlichen die Rechtsform der „GmbH. u. Co." für die bayerische Praxis.

Die Gründung der Kommanditgesellschaft wurde als rechtsbeständig anerkannt, dagegen wurde angenommen, daß die Gewinnverteilungsabrede auf „Schein beruhe"[4]). In diesem Ausnahmefall führte der Weg über das Scheingeschäft bei vorliegender Steuerumgehung zur richtigen Besteuerung, weil die OBK. den privatrechtlichen Scheinbegriff auf

---

[2]) OVG., 8, 25.

[3]) OVG. i./St. 2, 220; 4, 218; 8, 206; 11, 217; 13, 407; 14, 340, 14, 423, 16. 274. 17, 308; und OVG. v. 28.III.1914 (Ausgeführt bei Fuisting-Strutz, Gr.Kom.v. Preuß. EStG., Anm. 15 zu § 16, S. 800.

[4]) Entscheidung d. OBK. 15, 133 (137); 17, 185, 216.

einen Fall des Umgehungsgeschäftes anwandte, bei dem die Abrede nicht als ernstlich gewollt bezeichnet wurde.

III. Aus der Rechtsprechung des Reichsgerichts in Verkehrsteuern.

Anläßlich der Gründung der Hohenlohe-Werke, bei der zur Ersparung des Reichsstempels eine Aktiengesellschaft mit nachfolgendem Übernahmevertrag errichtet wurde, stellte das RG. in der Entscheidung vom 5.I.1914 den Grundsatz auf, daß für die Rechtslage vom Standpunkt des Stempelgesetzes in erster Linie der aus dem Steuergesetz ersichtliche Zweck, und nicht nur die von den Parteien wirklich gewollte äußere rechtsgeschäftliche Form entscheidend sei, und sah eine Begründung durch vorgeschobene Personen als eine verschleierte Sachgründung für Rechnung eines anderen an[5]).

Im Gegensatz zu der sonstigen Rechtsprechung des Reichsgerichts findet man in den Entscheidungsgründen dieses Urteils die Sätze: „Anders ist jedoch die Rechtslage zu beurteilen, wenn man sie vom Standpunkt des Stempelgesetzes betrachtet, eines Finanzgesetzes, das dazu bestimmt ist, dem Fiskus beim Vorliegen eines bestimmten Tatbestandes Einnahmen zuzuführen. Hier entscheidet in erster Reihe der aus dem Steuergesetz ersichtliche oder sonst als unzweifelhaft feststehende Zweck des Gesetzes, und nicht bloß die von den Parteien willkürlich gewählte äußere rechtsgeschäftliche Form, insbesondere dann nicht, wenn sie von der sonst üblichen Form, deren Beachtung als die gewöhnliche das Steuerrecht voraussetzt, abweicht".

Das RG. ging mit dieser Entscheidung bei Behandlung der Frage der Steuerumgehung von den Rechtsgrundsätzen der Rechtsprechung des OVG. ab und brachte gleichzeitig Gedankengänge, die später bei der Beratung der AO. mitverwendet wurden[6]).

Diese Entscheidung des RG. ist deshalb so bemerkenswert, „weil sie nicht mit den Krücken des Scheinvertrages oder der Steuerumgehungsabsicht vom Zivilrecht loszukommen und zu einer selbständigen steuerrechtlichen Auffassung zu gelangen sucht, sondern mit beiden Füßen sofort auf dem Boden einer völlig selbständigen, von jeder zivilrechtlichen Konstruktion unabhängigen steuerlichen Auffassung steht"[7]).

IV. Aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes in Verkehrsteuern bis 1919.

Als einer der bekanntesten Fälle, mit denen sich der RFH. seit seinem Bestehen bis zum Erscheinen der AO. befaßte, gilt der sogenannte „Mitropa"-Fall, der mit Urteil vom 16. Juli 1919[8]) entschieden wurde.

---

[5]) RGZ., 84, 17.
[6]) Becker, Begründung zur AO., Reichstagsdrucksachen, Bd. 339, S. 576.
[7]) Ball, Steuerrecht u. Privatrecht, S. 37.
[8]) RFH. 1, 126.

Zuerst wurde der wertlose Mantel einer Aktiengesellschaft erworben, dann wurde der Sitz der Unternehmung mehrere Male verlegt und der Gegenstand des Unternehmens durch Generalversammlungsbeschluß des öfteren geändert, so daß dadurch der Einbringungsstempel nach Tarif Nr. 1. Aa des Reichsstempelgesetzes vom 3.VII.1913 gespart werden sollte. Die Vorinstanzen erachteten diese Vorgänge als stempelpflichtig. Der RFH. dagegen lehnte die Stempelpflicht mit der Begründung ab, „das Gesetz enthalte keine Vorschriften dahin, daß Umgehungsgeschäfte so besteuert werden sollen wie das Geschäft, dessen Besteuerung die Beteiligten ersparen wollten"[9]). ....„Die Abgabe nach Tarif Nr. 1.Aa des RStplG. kann nur von den daselbst erwähnten Verträgen und Beschlüssen in der gesetzlich vorgeschriebenen Form erhoben werden, nicht aber von Beschlüssen und Satzungsänderungen, die wirtschaftlich die gleiche Wirkung haben"[10]).

Unmittelbar vor Beschlußfassung über die AO. durch die gesetzgebende Nationalversammlung lehnte der RFH. am 12. November 1919 ab, den Zweck des Steuergesetzes bei Auslegung derselben zu berücksichtigen, obwohl bereits in der Entscheidung des RG. vom 5.I.1914 der Zweck des Gesetzes betont und in dem eingebrachten Entwurf zur AO.[11]) ebenfalls auf denselben hingewiesen wurde.

In den Entscheidungsgründen dieses Urteils heißt es u.a.: „Es ist vorauszusehen, daß das Erbschaftsteuergesetz, das an bürgerlich-rechtliche Rechtsvorgänge Steuerfolgen knüpft, die von ihm verwendeten Rechtsbegriffe in dem gleichen Sinne gebraucht, der ihnen im bürgerlichen Recht zukommt, sofern nicht aus dem Zwecke und der Entstehungsgeschichte des Gesetzes etwas Gegenteiliges zu entnehmen ist. Letzteres ist nicht der Fall. Der Kommissionsbericht läßt über Zweck Tragweite der erst durch die Reichstagskommission in das Gesetz gebrachten Vorschrift nichts Sachdienliches erkennen. Es muß daher bei der engen Auslegung der Vorschrift ihrem Wortsinn nach verbleiben, zumal es sich um eine Ausnahme-Vorschrift handelt"[12]).

Bei einem Rückblick auf die angezogene Rechtsprechung der vier obersten Gerichtshöfe in Besitz- und Verkehrsteuern bis 1919 kann man diese nicht als ein geschlossenes Ganzes bezeichnen. Teilweise wurde die Gesetzgebung über den Weg des Scheingeschäfts zu Gunsten, teils zu Ungunsten des Pflichtigen gedeutet, einerseits wurde den Bedürfnissen des Steuerrechts entsprochen und die Wirtschaftslage berücksichtigt, andererseits kannte man keine anderen Rechtsbegriffe als die des Privatrechts.

---

[9]) RFH. I, 127.
[10]) RFH. 1, 126.
[11]) Reichstagsdrucksachen, Bd. 338, S. 536.
[12]) RFH. 1, 283 A.

B. Der Begriff „Steuerumgehung" als Gesetz.

I. „Steuerumgehung" nach der AO.

Wenn die Rechtsprechung bis 1919 auch nicht als ein einheitlich geschlossenes Ganzes anzusehen war, so zeigte sie doch die Mannigfaltigkeit und Vielseitigkeit der wirtschaftlichen Vorgänge und der Rechtsformen, in die sie sich kleiden lassen, und trug zur Begründung des Gesetzes bei, das, um einer gesunden Rechtsanwendung und Rechtsprechung den Weg frei zu machen, den Versuch machen sollte, der „Steuerumgehung" vorzubeugen oder zu begegnen.

Von seiten der Regierung hatte man dies erkannt und war sich darüber klar geworden, daß durch die Gesetzgebung eine Änderung eintreten müsse, dergestalt, daß eine Gesetzesbestimmung geschaffen würde, welche die „Steuerumgehung" bei der Wurzel erfassen und allen Umgehungsmöglichkeiten auf steuerlichem Gebiete vorbeugen sollte. Man war sich darüber klar geworden, daß eine Wandlung zum Wohle des Reiches, das nach dem „verlorenen Kriege" seine Geldmittel sehr notwendig hatte, eintreten und vor allen Dingen auch eine Gleichmäßigkeit in der Besteuerung garantiert werden müsse. So wies auch der damalige Regierungsvertreter und eigentliche Schöpfer der AO., der spätere Senatspräsident Dr. Becker, darauf hin, daß wir unerhörte Opfer bringen und uns damit abfinden müßten, daß unsere Wirtschaft aufbringen muß, was irgend aufgebracht werden könne. In seiner Begründung zum neuen Gesetz schrieb er wie folgt: „Desto mehr müssen wir dafür sorgen, daß dieser schwere Druck richtig verteilt wird, und daß er in einer Weise ausgeübt wird, daß die Wirtschaft möglichst wenig darunter leidet, daß nichts aus der Substanz genommen werden muß, daß die Wirtschaft nicht zerstört, nicht vernichtet wird"[13]).

Mit dieser Begründung forderte Becker Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit in der Besteuerung, die § 5 AO. (1919) verbürgen sollte. § 5 der AO. vom 13.XII.1919 lautete:

„(1) Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Ein Mißbrauch im Sinne des Absatz 1 liegt vor, wenn

1. in Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung einer Steuer unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden, und
2. nach Lage der Verhältnisse und nach der Art, wie verfahren wird oder verfahren werden soll, wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und

---

[13]) Becker, AO., 7. Aufl., Berlin 1930, S. 40.

Verhältnissen entsprechende rechtliche Gestaltung gewählt wäre, und ferner

3. etwaige Rechtsnachteile, die der gewählte Weg mit sich bringt, tatsächlich keine oder nur geringe Bedeutung haben.

(3) Liegt ein Mißbrauch vor, so sind die getroffenen Maßnahmen für die Besteuerung ohne Bedeutung. Die Steuern sind so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben waren. Steuern, die auf Grund der für unwirksam zu erachtenden Maßnahmen etwa entrichtet sind, werden auf Antrag erstattet, wenn die Entscheidung, die diese Maßnahme als unwirksam behandelt, rechtskräftig geworden ist".

Diese Bestimmung wurde unverändert als § 10 in die AO. 1931 übernommen. Die Rechtsprechung von 1919 zeigte bereits die Vielgestaltigkeit der Wirtschaft und ließ erkennen, daß selbst bei Vorliegen der Absicht auf Steuerumgehung und der Wahl ungewöhnlicher Rechtsformen, unter Erzielung desselben wirtschaftlichen Erfolges, ohne dabei erhebliche Rechtsnachteile zu erleiden, dem Übel der „Steuerumgehung" doch nicht in allen Fällen begegnet werden könnte, so daß der Gesetzgeber forderte, bei Auslegung der Steuergesetze den Zweck, die wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen. Die Entscheidung des RG. vom 5.I.1914 trug hierzu wesentlich bei. Zur Begegnung der Steuerumgehung sollte der Rechtsprechung zu § 5 ein zweites Werkzeug, der § 4, an die Hand gegeben werden. § 4 lautete:

„Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen".

Beide Gesetzesvorschriften stellten nur eine allgemeine Formel dar und ließen zunächst nicht erkennen, welche Steuerumgehungen bei den einzelnen Steuerarten dadurch ausgeschlossen werden sollten.

Becker gab für die allgemeine Formel folgende Begründung: „Früher suchten Steuergesetze der Steuerumgehung dadurch zu begegnen, daß sie die Steuerpflicht auf bestimmte naheliegende Rechtsformen ausdehnten. Das hat sich durchweg als Schlag ins Wasser erwiesen; denn es war dem Verkehr leicht, neue Formen zu ersinnen. Eine wirksame Bekämpfung der Steuerumgehung ist nur möglich, wenn man das Übel an der Wurzel anfaßt und den Mißbrauch bürgerlich-rechtlicher Formen und Gestaltungsmöglichkeiten zu Steuerumgehungszwecken unmittelbar trifft. Das kann nur durch eine allgemeine Formel geschehen"[14]).

Aus der Begründung von Becker ist ferner für die Behandlung des Problems noch hervorzuheben: „Es ist der Satz entwickelt, es sei niemand verwehrt, sich so einzurichten, daß er möglichst wenig Steuern zu entrichten braucht. Das ist grundsätzlich richtig, aber mit einer Ein-

[14]) Becker, Reichsabgabenordnung, S. 107.

schränkung: Als unerlaubt, nicht im Sinne von Gleichgültigkeit, für die Besteuerung muß gelten, wenn jemand auf Kosten der Gesamtheit eine Steuer dadurch zu seinem persönlichen Vorteil umgehen will, daß er den wirtschaftlichen Erfolg, den das Gesetz mit der Steuer treffen will, durch Mißbrauch von Formen des bürgerlichen Rechts in einer Weise erzielt, die formell nicht unter die Steuer fällt"[15]). ...„Eine Vorschrift der vorgeschlagenen Art ist unentbehrlich, da sonst bei der Höhe der Steuern die Durchführung der Besteuerung in unabsehbar vielen Fällen in der mannigfachsten Weise vereitelt und durchkreuzt werden könnte, ohne daß die Behörden imstande wären, dies irgendwie zu verhüten"[16]). „Das Steuerrecht ist so schmiegsam, daß es leicht ist, die privatrechtlichen Merkmale, die das Gesetz hervorhebt, auf mehr oder minder größeren Umwegen durch andere Merkmale zu ersetzen, die nach dem Buchstaben des Gesetzes nicht getroffen werden".[17]).

Diese wenigen Sätze von Becker lassen die von ihm aus der Rechtsprechung bis 1919 gewonnene Erkenntnis feststellen, nach der er es dann versuchte, und bei den damaligen Verhältnissen auch verstand, ein Gesetz zu schaffen, das in etwa dem Schrecken der „Steuerumgehung" entgegnen und für eine „sichere" Besteuerung Sorge tragen konnte.

II. Beurteilung des Gesetzes von 1919 in Literatur und Praxis.

Ball sagte: „...Die Frage der Erfassung der Steuerumgehung war ein allgemeines Volksverlangen geworden; hier hatte die Regierung gegenüber den Widerständen, die sie vorfand, eine Stütze in der allgemeinen Volksmeinung; sie setzte hier, gegenüber der Zähigkeit einer Auffassung, die vom Privatrecht nicht loskam, eine soziale Volksüberzeugung ein, und in der Tat gelang es ihr, wenn auch mit schweren Kämpfen, den § 5 parlamentarisch durchzusetzen. Ganz anders wäre das Ergebnis gewesen, wenn die Regierung versucht hätte, auch die Loslösung des Steuerrechts vom Privatrecht mit ausdrücklichen Worten in das Gesetz aufzunehmen. Der Öffentlichkeit war dieses Problem unbekannt und unverständlich, und daß eine solche Formulierung im Reichsausschuß gescheitert wäre, ist mit Sicherheit anzunehmen, da ja schon der gleiche Versuch hinsichtlich des Eigentumsbegriffs, bei dem die frühere Rechtsprechung doch am besten vorgearbeitet hatte, scheiterte"[18]). Wenn diese Worte die wirklichen Verhältnisse von 1919 kennzeichneten, so hatte wohl Becker das Verdienst, ein Gesetz im Interesse der Allgemeinheit und zum Wohle des Volksganzen geschaffen

---

[15]) Aus der Begründung zur Reichsabgabenordnung, Bd. 339, S. 576.
[16]) ebenda.
[17]) Becker, Der Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten i. d. Reichsabgabenordnung, Bankarchiv 1919, Oktoberheft, S. 14.
[18]) Ball, Steuerrecht und Privatrecht, S. 79.

zu haben, wenn es auch in der Literatur von Vertretern der Rechtsprechung, der Rechtswissenschaft und der Rechtsvertretung im ersten Jahre nach seiner Entstehung und in den unmittelbar darauffolgenden Jahren stark angegriffen wurde.

Die neuen Gesetze „entbehren" jeder Rechtssicherheit und bieten dem Pflichtigen keine Garantie vor fiskalischen Übergriffen, lautete das Urteil des damaligen Senatspräsidenten Strutz am Reichsfinanzhof: „Je höher die Steuerlast steigt, um so notwendiger ist es, den Steuerpflichtigen vor fiskalischen Übergriffen durch strenge Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und weitgehenden Rechtsschutz zu sichern und in ihm das Gefühl, zwar nicht der Zufriedenheit, was unmöglich ist, aber doch gerechter Behandlung zu erzeugen"..... „Je schwerer die Steuerlast, um so größer ist auch die Gefahr der Steuerhinterziehungen, auch in einem weniger demoralisierten Volke als dem unseren, und um so nötiger sind wirksame Vorkehrungen hiergegen. Hier einen gangbaren Mittelweg, einen Ausgleich zwischen Finanznot des Reiches und dem elementarsten Interesse der Steuerpflichtigen zu finden, wäre die Aufgabe der AO. gewesen; sie hat diese Aufgabe nicht erfüllt"[19]). Strutz war der Auffassung, daß § 5 geradezu von Kautschukbegriffen wimmele, mit denen richtig zu operieren schon ein Maß von Einsicht und Urteil erfordere[20]). „Was der Absatz 1 unter „Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" versteht, besagt zwar der Abs. 2 in drei Nummern, die alle drei gegeben sein müssen. Aber einem nicht sehr erleuchteten Steuerbeamten wird bei dieser umfangreichen Definition der Kopf brummen und er wird aus dem § 5 nichts weiter herauslesen als die Anweisung, in jeder Wahl von Steuerfreiheit zur Folge habenden Rechtsformen oder Rechtsgeschäften „Mißbräuche" zum Zwecke der Umgehung oder Minderung der Steuerpflicht zu sehen, glauben, sich durch umfassendste Anwendung des § 5 nach oben beliebt zu machen, ..."[21]).

„Wenn, wie es der Regierungsvertreter betonte, es sich in § 4 nur um einen knappen Ausdruck des Ergebnisses der Rechtsentwicklung, wie solche ihren Niederschlag insbesondere in der Rechtsprechung des RG. auf dem Gebiete des bürgerlichen Rechts gefunden hat, handelt, so ist der § 4 erst recht überflüssig".[22]).

Nachdem die Rechtsprechung bis 1919 genügend Material zur Begründung eines Gesetzes, das sich gegen die Steuerumgehung wandte, gebracht hatte, sind solche Ausführungen von einem damaligen Senatspräsidenten am Reichsfinanzhof unverständlich.

Die Kritik von Strutz zeigt klar, wie verworren und auseinanderklaffend die damalige Rechtsprechung war. Was der Senat der Reichsabgabenordnung für Recht gesprochen hatte, hatte der Einkommen-

---

[19]) Strutz, Rechtssicherheit und Rechtsschutz nach der Reichsabgabenordnung. Veröffentl. i. d. Deutsch. Steuerzeitung 1919, Jan. 1920, S. 218.
[20]) Derselbe, ebenda, S. 218.
[21]) Derselbe, ebenda, S. 219.
[22]) Strutz, a.a.O., S. 219.

steuersenat für überflüssig gehalten. Es fehlte jede einheitliche Richtschnur für das gesamte Rechtsdenken.

Byk veröffentlichte im Bankarchiv zum Entwurf der Reichsabgabenordnung, also vor Erscheinen des Gesetzes, einen Artikel, der die in Rechtsanwaltkreisen vertretene Auffassung deutlich wiedergibt: „Die Notlage des Reichs macht es erforderlich, daß alle Steuern, deren Erhebung die gesetzgebenden Körperschaften beschlossen haben, auch wirklich dem Staatssäckel zufließen. Nur fragt es sich, ob der im Entwurf gewählte Weg einer Generalklausel der richtige ist"[23]). „... Die Unsicherheit wird dadurch keineswegs behoben, daß das Gesetz eine allgemeine Definition für den Begriff des Mißbrauchs im Sinne des § 5 Abs. 1 gibt"[24]). Byk forderte, ausgehend von der jahrzehntelangen Rechtsprechung, die eine Unzahl von Fällen zu Tage förderte, in denen die bisherigen Steuergesetze unzureichend waren, eine Zunutzemachung dieser Erfahrungen durch Schaffung brauchbarer Steuergesetze, die auch ohne Generalklausel eine mißbräuchliche Umgehung fast in allen Fällen verhüten müsse[25]).

Der Regierungsvertreter, Oberlandesgerichtsrat Becker, ließ die Ausführungen von Byk nicht unbeantwortet: „Der Satz, der in dem fraglichen Aufsatz an die Spitze gestellt ist, daß niemand verpflichtet sei, sein Vermögen so zu verwalten, oder seine Ertragsquellen so zu bewirtschaften, daß dem Staate hieraus möglichst hohe Steuern zufließen, bleibt unberührt. Jeder mag sich so einrichten, wie er will, getroffen wird ein Einziger: Wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge besteuerst und zur Durchführung der Besteuerung die Steuerpflicht an die diesen Vorgängen entsprechende Rechtsgestaltung knüpft, da soll der Zweck des Gesetzes nicht dadurch vereitelt werden können, daß jemand spitzfindig mit allerhand Rechtskniffen der Sache ein anderes juristisches Gewand umhängt, während wirtschaftlich alles beim alten bleibt".[26]).

Richtiger und wahrer Rechtsschutz und Rechtssicherheit des einzelnen war immer gerechtfertigt und vom Gesetzgeber auch gewollt. Man durfte diese Rechtssicherheit und diesen Rechtsschutz nur nicht zum Vorteil des einzelnen fördern, sondern mußte denselben unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit in der Besteuerung vor dem Gesetz zum Wohle des Volksganzen und der Volksgemeinschaft suchen.

Neben vorstehend erwähnten Aufsätzen sind in den darauffolgenden Jahren weitere Schriften erschienen, die sich mit dem Problem „Steuerumgehung" und den neuen Gesetzen von 1919 eingehender befaßten, jedoch ohne zu einer klaren Lösung zu kommen.

Rosendorff[27]) setzte sich in seiner Schrift „Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung" als erster mit dem § 5 AO. im Zusam-

[23]) Byk, Die Steuerumgehung im Entwurf der Reichsabgabenordnung, Bankarchiv v. 15.IX.1919, S. 270.
[24]) Ders. a.a.O., S. 270.
[25]) Ders. ebenda.
[26]) Becker, Bankarchiv 1919, S. 14.
[27]) Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, Berlin 1920.

menhang mit dem Problem „Steuerumgehung" auseinander, ging aber am wirklichen Problem vorbei. Bei Behandlung der bis zum Jahre 1919 ergangenen Rechtsprechung, aus der Rosendorff seine Gedankengänge ableitete, beschränkte er sich darauf, festzustellen, ob die Tatbestandsmerkmale des § 5 AO. gegeben seien oder nicht, und sich demnach eine Steuerumgehung im einzelnen Falle begründen ließe. „Sie ist charakteristisch für die Behandlungen, die dieBFrage der Steuerumgehung zum Ausgangspunkte der Untersuchung machen".[28]).

Rosendorff versuchte auch § 5 AO. auf den bekannten Mitropa-Fall anzuwenden, mußte aber feststellen, daß nach der neuen Gesetzgebung eine Steuerumgehung in diesem Falle nicht gegeben sei; denn die vier Tatbestandsmerkmale waren nicht erfüllt. Rosendorff forderte, daß zur Anwendung des § 5 AO. sämtliche Tatbestandsmerkmale gegeben sein müssen.

„Liegt auch nur eine einzige seiner Voraussetzungen nicht vor, so kann von einer Steuerumgehung nicht die Rede sein. Selbst wenn die zugestandene Absicht vorliegt„ eine Steuer zu umgehen, so muß die Steuerbehörde die getroffenen Maßnahmen gelten lassen, wenn gewöhnliche Rechtsformen gewählt sind, oder wenn die Rechtsformen zwar ungewöhnlich sind, aber Nachteile mit sich bringen, die für den Steuerpflichtigen von Bedeutung sind. Umgekehrt muß die Steuerbehörde selbst ungewöhnliche oder dem Steuerpflichtigen keinerlei Rechtsnachteile bringenden Wege als erlaubte Steuerersparung gelten lassen, wenn dieselben zwar nicht in der feststehenden Absicht, eine Steuerersparung zu erreichen, gewählt sind, im Ergebnis aber steuerliche Vorteile mit sich bringen, oder wenn die ungewöhnlichen Rechtsformen den adäquaten Ausdruck der wirtschaftlichen Verhältnisse bilden".[29]).

Obwohl Rosendorff die Auffassung vertrat, daß zur Anwendung des § 5 AO. sämtliche Tatbestandsmerkmale nebeneinander gegeben sein müssen, also dieses Gesetz in den seltensten Fällen, selbst bei Vermeidung nur eines Tatbestandsmerkmals, angewandt werden könne, neigte dieser ebenfalls zur Ansicht, daß das neue Gesetz für den Pflichtigen bei Auslegung der Steuergesetze Rechtsunsicherheit schaffe.

In der Tat bot aber § 5 AO. bei formalistischer Rechtsauslegung dem Pflichtigen Rechtssicherheit, wenn nur eines der Kriterien vermieden wurde, so daß man den Gedankengängen von Rosendorffs zur „Rechtssicherheit" des § 5 AO. nicht zu folgen vermag. An anderer Stelle kommt die Grundeinstellung Rosendorffs zum anstehenden Problem darin zum Ausdruck, daß Mittel und Wege gefunden werden sollten, neu entstandene Gesetze zu umgehen, selbst wenn diese der Gesetzesumgehung vorbeugen sollten. „Nachdem diese Vorschriften (§ 5) trotz aller dieser Einwendungen aber nun einmal Gesetz geworden sind, ist es notwendig, sich in dieselben einzuleben, ihre Bedeutung zu erfassen und sich klar zu machen, wie man sich in Zukunft einzurich-

[28]) Ball, Steuerrecht und Privatrecht, Berlin 1924, S. 138.
[29]) Rosendorff, Steuerersparung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung, S. 42/43.

ten haben wird. Das ist umso mehr erforderlich, weil ihre Auslegung so schwierig ist, daß nicht nur „einem sehr erleuchteten Steuerbeamten der Kopf brummt"[30]), sondern auch derjenige durchgebildete Jurist durch sie vor eine fast unlösbare Aufgabe gestellt wird, der seit Jahren auf dem Gebiete der Steuer-Rechtswissenschaft und -praxis arbeitet"[31]).

Diese kurzen Darlegungen Rosendorffs charakterisieren die Einstellung der damaligen Rechtsvertretung zu den neuen Gesetzen. Die Rechtsvertreter von 1919 waren noch keine Rechtswahrer, die versuchten, Gesetze nach der Volksanschauung sowohl im Staatsinteresse, als auch im Interesse des Steuerpflichtigen unter Beachtung der Gleichmäßigkeit in der Besteuerung anzulegen, sondern deren Aufgabe bestand im Suchen nach Rechtskniffen.

Die damalige Rechtsvertretung war letzten Endes darauf abgestellt, dem Pflichtigen die Möglichkeiten zu zeigen, durch die das Gesetz zu umgehen und Steuern zu sparen waren. Aus diesem Grunde wurde die Rechtsanwaltschaft häufig vor Steuerberatung gewarnt.

§ 4 und 5 der AO., welche für die Auslegung aller Steuergesetze und für die kommende Rechtsanwendung auf steuerlichem Gebiet maßgebend sein sollten, wurden als Kautschuk-Paragraphen bezeichnet. Nachdem das RG. im Urteil vom 19.10.1917 einen Notar zu Gunsten eines Mandanten für die aus einem Vertrage entstandenen steuerlichen Nachteile haftbar machte, glaubte man nach einer Mitteilung in der Deutschen Steuerzeitung, daß nun nach dem neuen Gesetz derjenige Rechtsanawlt und Notar, der Verträge in der Form abfaßt, die dem Staate am meisten Steuern bringt, vielleicht sogar eine Prämie erhält[32]).

Auch Fuchs, der sich in einer rechtsdogmatischen Untersuchung mit dem Problem „Steuerumgehung" befaßte, erblickte in § 5 eine gewisse Rechtsunsicherheit: „Es gibt Rechtssätze, deren Inhalt sozusagen „scharf umrissen", an denen nicht viel zu deuten und zu deuteln ist; bei denen das, was man „Auslegung" nennt, schließlich zu einem auch schon in abstracto gewissen Ergebnis führt. Diese Rechtssätze bilden das sichere Recht"[33]).

An anderer Stelle begründete Fuchs die Rechtsunsicherheit mit der Unklarheit des Gesetzes: „Wir müssen an den Gesetzgeber die Anforderung stellen, daß er uns sagt, was er will, in der Erfindung gekünstelter Begriffe zurückhält, die Gesetze nicht in eine Kette von Fehlern und Gegenfehlern verwandelt, nicht bewußt mit Unbestimmtheiten arbeitet, um Schuldige besser packen zu können, die quarterino terminorum und die Begriffsverwilderung vermeidet"[34]).

---

[30]) Dieser Satz wurde von Rosendorff bei Strutz entnommen; siehe hierzu S. 10, Anm. 21

[31]) Rosendorff, Steuerersparung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung, S. 7.

[32]) Siehe Mitteilung i./Dtsche. Steuerztg., Juli 1920, S. 10.

[33]) Fuchs, Steuerumgehung. Eine rechtsdogmatische Untersuchung, S. 6.

[34]) Fuchs, Steuerumgehung. Eine rechtsdogmatische Untersuchung, S. 82.

§ 5 wurde in seiner Fassung nicht nur als unklar, sondern auch als mangelhaft bezeichnet. „Indes liegen die Mängel doch wohl mehr in der ganzen sachlichen Auffassung des zu lösenden Problems, als in seiner mit vielen Merkmalen arbeitenden Fassung. Wenn der Inhalt einwandfrei wäre, so würde über die umständliche Fassung gern hinweg gesehen werden können; jedenfalls würde ein kurzer Kautschuk-Paragraph, wie er nicht selten statt der jetzigen Fassung des § 5 vorgeschlagen worden ist, vor dieser durchaus nicht den Vorzug verdienen"[35]).

Am Schlusse seiner Betrachtungen kam Fuchs zu folgendem Ergebnis: „Es wäre besser gewesen, wenn der Gesetzgeber es überhaupt vermieden hätte, die Materie der Steuerumgehung ausdrücklich zu behandeln. Es ist vielleicht keine falsche Prophezeiung, wenn man sagt: die neuere Lehre von der Gesetzesumgehung hat im Gesetz gesiegt, in der Praxis wird sie ihre Niederlage erleiden"[36]).

Obwohl Fuchs die Auffassung vertrat, daß es besser gewesen wäre, § 5 vollständig zu streichen, versuchte er dennoch Vorschläge zu bringen, anstelle des neuen Gesetzes eine andere Bestimmung treten zu lassen.

Weiterhin wird das Problem der Steuerumgehung von Hensel in der Schrift: Zur Dogmatik des Begriffes „Steuerumgehung" behandelt. Die Untersuchungen Hensels gehen nicht allein von einer Betrachtung des § 5 AO. aus, sondern sind mehr allgemeiner Art und führten ebenfalls zu keinem richtigen Ergebnis. Insbesondere treffen nachstehende Gedankengänge das Problem nicht: „Die Steuerpflicht ist meist nur eine Nebenfolge bestimmter rechtlicher Tatbestände, die verwirklicht werden, um entsprechende wirtschaftliche Ziele zu erreichen. Aber an das Rechtsmoment, nicht an das Wirtschaftsmoment, knüpft die Rechtsordnung an, kann sie überhaupt nur anknüpfen, denn das Wirtschaftsmoment, das sie berührt, muß sich begrifflich zum Tatbestandsmerkmal verwandeln"[37]). „... Ich vermag die Berechtigung dieser Gegenüberstellung von bürgerlich-rechtlichen Rechtsbegriffen nicht einzusehen"[38]). Dieser Satz allein zeigt deutlich die Grundeinstellung Hensels, die Fortwirkung des alten Irrtums, der Recht und Zivilrecht gleichsetzt.

Die staatsrechtliche Einstellung Hensels zu dem zu behandelnden Problem kennzeichnet folgender Satz: „Die echte Steuerumgehung fängt genau dort an, wo die Auslegungskunst zu versagen beginnt"[39]).

Den dogmatischen Untersuchungen von Fuchs und Hensel zum Begriff „Steuerumgehung" schloß sich eine Arbeit von Ball an, die die Lösung des Problems in der Behandlung der Frage des Verhältnisses zwischen Steuerrecht und Privatrecht sah: „... nur wenn das Steuerrecht an die Begriffe des Privatrechts anknüpft, kann es eine Steuerumgehung durch Verwendung von anderen Rechtsformen geben. Wenn

[35]) Ders. ebenda, S. 75.
[36]) Fuchs, Steuerumgehung. Eine rechtsdogmatische Untersuchung, S. 79.
[37]) Hensel, Zur Dogmatik des Begriffes „Steuerumgehung", S. 244.
[38]) Hensel, a.a.O., S. 241.
[39]) Ders. a.a.O., S. 244; ebenso „Steuerrecht", S. 139.

aber — wie wir ganz unabhängig von der Frage der Steuerumgehung festgestellt haben — die Steuerrechtsbegriffe selbständig sind und die unmittelbaren Wirtschaftsbegriffe zur Grundlage haben, unbeeinflußbar durch private Gestaltung der Zivilrechtslage, dann gibt es gar keine Steuerumgehung, die nicht durch richtige Auslegung des Steuergesetzes selbst unwirksam wäre. Das Problem ist aufgegangen in dem größeren des Verhältnisses von Steuer- und Privatrecht"[40]). „... Bei richtiger Auffassung des Verhältnisses von Steuer- und Privatrecht fällt das Problem der Steuerumgehung als Sonderproblem fort"[41]).

Mit der Frage des Verhältnisses zwischen Steuerrecht und Privatrecht beschäftigte sich auch Nees[42]), dessen Auffassung sich im Endergebnis mit der von Ball deckt. Neben dem Versuch von Ball und Nees, das Problem der „Steuerumgehung" über das Verhältnis zwischen Steuerrecht und Privatrecht zu lösen, findet man in der Literatur zur Bekämpfung der Steuerumgehung Vorschläge kasuistischer Gesetzgebung, d.h. Vorbeugung der Steuerumgehung durch Aufnahme besonderer gesetzlicher Bestimmungen bei den einzelnen Steuergesetzen[43]). Hierzu schrieb Becker: „Der weiter in dieser Zeitschrift vorgeschlagene Weg, die Steuergesetze so zu gestalten, daß die Umgehung fast immer verhütet wird, klingt sehr schön. Gewiß kann auf diesem Wege viel erreicht werden, namentlich auch dadurch, daß man die Steuerpflicht weniger an zivilrechtliche, als an ausreichend bestimmte wirtschaftliche Merkmale knüpft, wie dies vorbildlich und bahnbrechend in dem Umsatzsteuergesetz geschehen ist. Aber diese Entwicklung ist erst im Werden und hat ihre Schranken"[44]).

Der erste Vertreter kasuistischer Gesetzgebung, Byk, glaubte ferner, in § 5 das Erfordernis eines Verstoßes gegen die guten Sitten aufnehmen zu müssen. Hierzu äußerte sich Becker in seiner Erwiderung sehr treffend: „Wer die Steuer durch Rechtsschliche umgeht, schafft nicht nur sich einen vom Gesetz mißbilligten Sondervorteil, sondern bewirkt auch, daß die so schon allzu schweren Lasten der anderen noch drückender werden. Das kann steuerrechtlich nicht geduldet werden. Insoweit schließt die Steuerumgehung im Sinne des § 5 einen Verstoß gegen die guten Sitten auf dem Gebiete des Steuerrechts bereits in sich, und die ausdrückliche Aufnahme dieses Merkmals wäre überflüssig und schädlich"[45]).

Fuchs[46]) und Hensel[47]) machten nach Abschluß ihrer Betrachtungen

---

[40]) Ball, Steuerrecht u. Privatrecht, S. 131.
[41]) Ders. a.a.O., S. 130.
[42]) Nees, Steuerumgehung § 5 d. Reichsabgabenordnung u. d. Bürgerliche Recht, Mainz 1921, S. 36.
[43]) Byk, S. 271, Hensel, S. 76; Fuchs, S. 75.
[44]) Becker, Bankarchiv, Okt. 1919, S. 16.
[45]) Ders. ebenda, S. 15.
[46]) Fuchs, Zum Problem der Steuerumgehung, S. 80/81.
[47]) Hensel, Zur Dogmatik des Begriffes „Steuerumgehung", S. 287.

den Versuch, § 5 anders zu fassen, gaben aber auch zu, daß eine andere Fassung außerordentlich schwer sei.

„Auch wer etwas ganz anderes an Stelle von § 5 setzen will, muß sich darüber klar sein, daß es gesetzgeberisch nicht genügt, bloß anzudeuten: „es gibt hier irgend eine Grenze", sondern daß es darauf ankommt, die Grenzlinie wirklich zu ziehen"[48]).

Die kurzen Betrachtungen der wichtigsten zum § 5 erschienenen Literatur zeigen uns, wie sehr die Gedankengänge bei den Vertretern der Rechtsbildung, Rechtssprechung und Rechtsvertretung auseinandergingen, und wie verschiedenartig § 4 und § 5 beurteilt wurden. Die Gedankengänge der Gesetzgebung waren von stark fiskalischer Tendenz[49]), die der Vertreter der Rechtsprechung von ausgeprägtem Gesetzesformalismus und die der Rechtsvertreter, und z.T. auch der Rechtswissenschaft, von wirtschaftlichem Individualismus getragen.

Die Rechtsprechung selbst verstand es in der ersten Zeit nach Entstehen der Reichsabgabenordnung keineswegs, das neue Gesetz seiner Bestimmung gemäß anzuwenden. Es liegen Entscheidungen[50]) vor, die zu Gunsten der Gesetzesbestimmung und damit der Allgemeinheit, also zu Ungunsten des Steuerzahlers, ergangen sind, und Entscheidungen[51]), durch die der Reichsfinanzhof einerseits den Beweis erbrachte, daß das vom Gesetzgeber gewollte Problem falsch verstanden und falsch ausgelegt wurde, daß also der Versuch der Gesetzgebung, der Steuerumgehung zu begegnen, teilweise mißlungen war.

III. Legal-Definition „Steuerumgehung" und Gesetzesauslegung.

Durch die am 13.12.1919 verabschiedete Reichsabgabenordnung war der Begriff „Steuerumgehung" scharf umrissen und gesetzmäßig festgelegt. „Wer das Problem „Steuerumgehung" nur unter dem Gesichtswinkel des § 5 betrachtete und streng formalistisch urteilte, mußte bei der Beantwortung der Frage, ob eine Steuerumgehung, die gegen das Gesetz und damit den Willen des Gesetzgebers verstößt oder nicht, feststellen, ob die vier Tatbestandsmerkmale des § 5 nebeneinander gegeben waren und zwar

1) die Absicht der Steuerumgehung nachgewiesen,
2) die Beteiligten eine ungewöhnliche, den wirtschaftlichen Verhältnissen nicht entsprechende Rechtsform gewählt hatten,
3) derselbe wirtschaftliche Erfolg durch die Steuerumgehung erzielt wurde,
4) ohne dabei erhebliche Rechtsnachteile zu erleiden.

---

[48]) Fuchs, Zum Problem der Steuerumgehung.
[49]) Siehe hierzu auch Ball, a.a.O., S. 112.
[50]) vom 4.1.1920 — RFH. 2, 120; vom 18.3.1920 — RFH. 2, 221; vom 16.4.1920 RFH. 2, 275; vom 26.11.1920 — RFH. 4, 62; vom 30.5.1921 — RFH. 6, 150.
[51]) vom 12. 11. 1919 — RFH. 1, 383; vom 26. 11. 1920 — RFH. 4, 48.

Im Absatz 1 des § 5 AO. lag der Schwerpunkt auf „Mißbrauch", der nur dann vorlag, wenn die in Abs. 2 geforderten Voraussetzungen erfüllt waren. Das Wort Mißbrauch müßte voran stehen und dreimal unterstrichen werden, denn es bestimmt wesentlich die Anwendung der Vorschrift und die Grenzen ihrer Tragweite"[52]). Durch die im Gesetz gegebene Legaldefinition wurde Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts mit Steuerumgehung gleichgesetzt. Lag Mißbrauch vor, so mußte der Tatbestand besteuert werden, der als wirklich vorhanden erkannt wurde, und nicht der Tatbestand, den die angewandte Rechtsform erkennen ließ.

Im Nachfolgenden soll untersucht werden, ob der § 5 in seiner damaligen Fassung nur ein Notbehelf war, wie es Becker bezeichnete, oder ob er der kommenden Rechtsprechung die Gewähr dafür bieten konnte, der wirklichen Steuerumgehung wirksam zu begegnen.

1. Die Absicht der Steuerumgehung.

Nach dem Gesetz mußte zur Umgehung der Steuer eine den wirtschaftlichen Verhältnissen nicht entsprechende ungewöhnliche Rechtsform gewählt sein. In den Worten „zur Umgehung der Steuer" kam das Tatbestandsmerkmal „Absicht", welches der Gesetzgeber zur ersten Voraussetzung der Steuerumgehung machte, zum Ausdruck. Die Anwendbarkeit des § 5 AO. erforderte, daß dem Pflichtigen zunächst die Absicht nachgewiesen wurde[53]), wobei die Beweisführung der Steuerbehörde oblag. Diese Beweisführung war naturgemäß sehr schwer. Meist konnte nur vermutet werden, daß die Absicht der Steuerumgehung vorlag, denn die Absicht eines Menschen ist der Wille, also eine Gefühlsäußerung, die nach außen hin in einer Handlung, einer Willensäußerung, einer Willenserklärung, erkennbar sein kann, aber nicht muß. Besteuerungsgrundlage ist der Tatbestand, die Handlung eines oder zweier Beteiligten, also eine Willenserklärung, die in eine Rechtsform gekleidet ist. Sollte nun wirklich die Steuer umgangen werden, konnte sich Absicht (Wille) und Erklärung nicht decken: „Die Erklärung geht auf etwas anderes als das wirklich Beabsichtigte, weil das wirklich Beabsichtigte etwas anderes ist, als das von der gewählten Erklärungsformel Bezeichnete"[54]). Wenn sich Wille und Erklärung nicht decken, kommt rein äußerlich der Wille oder der wahre Tatbestand nicht zum Ausdruck. Der wirkliche Wille, die Absicht, hätte demnach nicht nachgewiesen und der wirkliche Tatbestand auch nicht besteuert werden können, wenn nicht doch die Erklärungsformel als solche durch die ungewöhnliche Form indirekt dazu verholfen hätte. Die Steuerbehörde, die den wirklichen Willen der Vertragsparteien nicht kennt, aber eine Entscheidung nach § 5 AO. fällen sollte, mußte durch eine den wirtschaftlichen Vorgängen nicht entsprechende ungewöhnliche Rechtsform dar-

[52]) Becker, Bankarchiv, Okt. 1919, S. 14.
[53]) Stenogr. Berichte d. National-Versammlung 1919, S. 3674, 3683.
[54]) Fuchs, a.a.O., S. 12.

auf hingewiesen werden, daß Absicht der Steuerumgehung vorliegen konnte. Die Vermutung der Absicht war also zunächst von der Beurteilung der Rechtsform abhängig. Nur die ungewöhnliche Rechtsform hätte demnach, ohne den wirklichen Willen der Vertragsparteien zu kennen, zum Tatbestandsmerkmal „Absicht" überleiten können. Dabei mußte allerdings erkannt werden, ob die gewählte Rechtsform als den wirtschaftlichen Vorgängen entsprechend zu gelten hatte oder nicht. Wenn dies nicht der Fall war, konnte auch nicht vermutet werden, ob die Steuer umgangen werden sollte. Der Weg über die ungewöhnliche Rechtsform konnte demnach, mußte aber nicht zur Erkenntnis des wirklichen Willens und damit zum Nachweis der Absicht verhelfen. Die erkannte verborgene Absicht der Beteiligten mußte dann immerhin noch nachgewiesen werden, und darin lag die Schwierigkeit bei Rechtsanwendung des § 5 AO.

„Erkennen und Nachweisen ist zweierlei", obgleich Fuchs meinte, die Rechtsprechung wäre nicht mehr so primitiv, daß sie mit der Untersuchung innerer Tatsachen (wie wahrer Wille, Absicht usw.) nicht fertig zu werden vermöge. „Wer feststellen will, was in einem bestimmten Fall wirklich gewollt ist, muß auch die in Frage kommenden Willensinhalte richtig zu qualifizieren verstehen"[55]).

Die Frage, ob ein Tatbestand wirklich vorhanden ist, ob er bloß vorgetäuscht ist, ob sein wahrer Charakter der angegebene ist, oder vielmehr angeblich nur zur Vertuschung dienen soll, ist im Einzelfall — gleich jeder konkreten rechtlichen Frage — immer zugleich Tat- und Rechtsfrage und zugleich auch irgendwie Auslegungsfrage, und zwar Frage der Auslegung der einzelnen Handlung, eben so sehr als des Gesetzes, als solche aber (d.h. in der zuletzt genannten Eigenschaft) außerdem bei sicherem und unsicherem Recht verschieden geartet"[56]). Damit kennzeichnete Fuchs ebenfalls die Beweisführung für das Tatbestandsmerkmal „Absicht" als nicht einfach und leicht. Nachdem für die Steuerbehörde die Beweisführung in den meisten Fällen fast unmöglich war, wurde die Lösung des Problems dadurch versucht, daß man die ungewöhnliche Rechtsform als ein Scheingeschäft deutete.

Auch dieser Weg führte zu keinem befriedigenden Ergebnis. „Das Scheingeschäft wird von den Beteiligten nicht ernstlich gewollt, während diejenigen, die die Steuer umgehen wollen, gerade das von ihnen getroffene privatrechtliche Abkommen ernstlich wollen, eben um die Steuerpflicht zu vermeiden"[57]).

Nicht nur die Literatur, sondern auch der RFH. versuchte diesen Weg zur Deutung der Steuerumgehung und lehnte ihn ab mit den Worten: „Niemals konnte von einem Scheingeschäft die Rede sein; denn die Steuerumgehung bestand gerade darin, daß die Beteiligten die von ihnen vorgenommenen Rechtsgeschäfte ernstlich wollten, um auf diese

---

[55]) Fuchs, a.a.O., S. 17.
[56]) Ders., a.a.O., S. 18.
[57]) Strauß, „Steuerumgehung", S. 9.

Weise einen Tatbestand herzustellen, der eine sonst eintretende Besteuerung ausschließt"[58]).

Der Weg über das Scheingeschäft hatte sich demnach nicht als gangbar erwiesen, so daß an Nachweisung der Absicht sowohl von der Literatur, wie auch vom RFH. festgehalten wurde.

Insbesondere Hensel[59]) vertrat z.B. die Auffassung, daß § 5 AO. nicht angewandt werden konnte, wenn die Absicht der Steuerumgehung fehlte. Der RFH. hat zur Beurteilung der Frage der Steuerumgehung wiederholt scharfe Nachprüfung sämtlicher Tatbestandsmerkmale des § 5 AO. verlangt und bei der grundsätzlichen rechtlichen und wirtschaftlichen Bewegungsfreiheit der Pflichtigen an die Beweisführung besonders strenge Anforderungen gestellt[60]).

Die Frage, ob die Absicht auf Umgehung einer bestimmten Steuer auslaufen muß, ist nicht einheitlich beantwortet[61]).

Ein Rückblick auf die Betrachtungen zum Tatbestandsmerkmal „Absicht" zeigt, daß die Bestimmung des § 5 AO. für die Rechtsprechung nur hemmend sein konnte, weil die zum Erfolg verhelfende Beweisführung aus den gebrachten Einwendungen sehr schwer war, insbesondere da eindeutig verlangt wurde, daß zur Anwendung des § 5 AO. sämtliche darin aufgezählten Tatbestandsmerkmale nebeneinander vorliegen mußten.

2. Wahl ungewöhnlicher, den wirtschaftlichen Verhältnissen nicht entsprechender Rechtsformen.

Die Absicht zur Steuerumgehung lag nach § 5 (10) A.O. vor, wenn eine den wirtschaftlichen Verhältnissen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsform gewählt war. Das Tatbestandsmerkmal der ungewöhnlichen Rechtsform wurde durch den Gesetzgeber zur Voraussetzung des Tatbestandsmerkmals Absicht gemacht und bedarf deshalb ebenfalls einer genauen Betrachtung.

Ein Beispiel aus dem praktischen Steuerrecht soll zeigen, was als ungewöhnliche Rechtsform angesehen werden konnte oder wann diese als ungewöhnlich gewählt galt.

Zwei Aktiengesellschaften gründen zwecks Interessengemeinschaft eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Derselbe Zweck hätte auch durch Fusion beider Interessenten zu einer einzigen Kapitalgesellschaft herbeigeführt werden können. Kann in vorliegendem Falle die Gründung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts als eine ungewöhnliche Rechtsform angesehen werden oder nicht?

Da eine Interessengemeinschaft zur Erreichung eines bestimmten wirtschaftlichen Zieles führen soll, das im Interessenkreis außerhalb beider Unternehmungen liegt, werden es beide Beteiligten vorziehen,

---

[58]) RFH. 11, 12.
[59]) Hensel, Zur Dogmatik des Begriffes Steuerumgehung, S. 272.
[60]) RFH. 16, 206; 17, 109.
[61]) Steuer u. Wirtschaft, 1923, Bd. II/85; RFH. 17, 91; 21, 92.

ihre wirtschaftliche und rechtliche Selbständigkeit nicht aufzugeben und den gleichen Zweck durch Gründung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu erreichen suchen, ohne eine neue Kapitalgesellschaft zu schaffen. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist demnach für die Interessengemeinschaft als die geeignete Rechtsform, und nicht als ungewöhnlich, anzusehen. Auch formalrechtlich ist die Gesellschaft bürgerlichen Rechts nicht als eine ungewöhnliche Rechtsform zu bezeichnen, da sie vom Gesetzgeber in § 705 BGB. selbst geschaffen wurde.

Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts war für die Interessengemeinschaft somit keinesfalls als eine ungewöhnliche Rechtsform anzusehen, und zwar selbst dann nicht, wenn Steuerumgehungsabsichten mitwirkten. Die Rechtsprechung vertrat dieselbe Auffassung[62]). Hieraus ergibt sich, daß für die Feststellung des zweiten Tatbestandsmerkmals „ungewöhnlicher Rechtsform" das Hauptaugenmerk darauf zu richten war, ob die in einem bestimmten Fall gewählte Rechtsform als für diesen Rechtsvorgang ungewöhnlich gewählt zu betrachten war oder nicht[63]).

Zu der Frage, wann eine Rechtsform als ungewöhnlich anzusehen war, sagt der RFH.: „Eine Rechtsform ist ungewöhnlich, wenn sie der ohne Steuerumgehungszwecke vorzunehmenden Geschäftsabwicklung nicht entspricht"[64]). „Ob eine Rechtsform ungewöhnlich ist, muß lediglich nach ihrer Notwendigkeit zur natürlichen Befriedigung eines wirtschaftlichen Bedürfnisses beurteilt werden. Eine hiernach ungewöhnliche Rechtsform wird durch Mißbrauch nicht gewöhnlich"[65]).

Becker dagegen beurteilte anfänglich die „ungewöhnliche Rechtsform" nur unter dem Gesichtswinkel der Steuerersparung, ohne Prüfung ihrer Notwendigkeit zur natürlichen Befriedigung eines wirtschaftlichen Bedürfnisses. Er sagte z.B.: „Streng genommen, könnte vielleicht auch das Eingehen einer Ehe als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts angesehen werden, wenn z.B. ein Onkel seine Nichte heiratet zum Zwecke der Steuerersparung"[66]). Man kann diesem Gedankengange Beckers, der wirklich als ein extremes Beispiel anzusehen ist, schon deshalb schlecht folgen, da die weiteren Voraussetzungen des § 5 AO.: der wirtschaftliche Erfolg, die Absicht und das Eintreten erheblicher Rechtsnachteile, kaum nachzuweisen und gegeben waren.

Neben dem Nachweis auf Absicht der Steuerumgehung lag zur Feststellung des „Mißbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" der Schwerpunkt auf dem Vorliegen der „ungewöhnlichen Rechtsform".

Gerade in dem Tatbestandsmerkmal „ungewöhnliche Rechtsform"

---

[62]) RFH. 14, 303, 310.
[63]) s. hierzu Becker, Bankarchiv 1919, S. 14 ff.
[64]) Urt. v. 24.11.1922, IIa. 251/22, St.W. 1923, Nr. 85[1].
[65]) St.W. Nr. 861, St.W. 1922, Nr. 863.
[66]) Becker, Bankarchiv 1919, S. 14.
[67]) Strutz, Rechtssicherheit u. Rechtsschutz nach der AO. 1919.

erblickten Strutz[67]), Byk[68]) und Rosendorff[69]) die größte Gefahr der Rechtsunsicherheit bei Auslegung der Steuergesetze. Diese Vertreter der Rechtsprechung und Rechtsvertretung glaubten, man wolle mit § 6 AO. erreichen, daß Rechtsvorgänge in diejenige Form zu kleiden seien, die dem Staate am meisten Steuern bringt. Die mit vorstehender Auffassung begründeten Angriffe gegen das Tatbestandsmerkmal „ungewöhnliche Rechtsform" waren unberechtigt, weil hierdurch dem Pflichtigen Rechtssicherheit geboten war, wenn die Rechtsform zur natürlichen Befriedigung des wirtschaftlichen Vorganges notwendig sein konnte, und dies selbst dann, wenn dadurch die Steuer umgangen wurde.

Gesetzgebung und Rechtsprechung einerseits und Volksauffassung andererseits stimmten nicht überein, und damit lassen sich die verschiedenen Anschauungen begründen.

§ 5 AO. sollte der Steuerumgehung entgegnen und wirtschaftliche Vorgänge der richtigen Besteuerung zuführen. Dies konnte er aber nicht, weil für den Begriff „ungewöhnliche Rechtsform" eine klare Fassung und für deren Auslegung das Rechtsdenken nach einer bestimmten Richtung fehlte. Hieraus ergibt sich, daß das Tatbestandsmerkmal der ungewöhnlichen Rechtsform ebenfalls nicht ohne weiteres als Voraussetzung für die Anwendung des § 5 AO. und zur Begründung eines Mißbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts führen konnte.

3. Derselbe wirtschaftliche Erfolg durch Steuerumgehung

Zweck der Steuerumgehung ist die Ersparung von Steuern, die aber zu demselben wirtschaftlichen Erfolg führen soll, der bei Wahl gewöhnlicher Rechtsformen erzielt wäre. Der gleiche wirtschaftliche Erfolg wird demnach durch Wahl ungewöhnlicher Rechtsformen zu erreichen versucht und gilt für den Begriff Steuerumgehung als drittes Tatbestandsmerkmal.

Strauß erklärte den wirtschaftlichen Erfolg als Kriterium für die Steuerumgehung wie folgt: „Eine Steuerumgehung liegt nur dann vor, wenn wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen entsprechende rechtliche Gestaltung gewählt worden wäre. Von Bedeutung sind die Worte „im wesentlichen"."[70]).

Die Rechtsprechung sah das dritte Kriterium für die Steuerumgehung ebenfalls dann als gegeben an, wenn ein Vergleich des wirtschaftlichen Erfolges nach den zur Wahl stehenden Rechtsformen für die Beteiligten jeweils zum gleichen Ergebnis führte. So wurde z.B. bei Gewährung einer entsprechenden Aufsichtsratstantième derselbe wirtschaftliche Erfolg erzielt wie bei Ausschüttung von Dividende aus dem vorher versteuerten körperschaftssteuerpflichtigen Gewinn. Der RFH.

[68]) Byk, Die Steuerumgehung im Entwurfe der AO.
[69]) Rosendorff, Steuerersparung, Steuerumgehung u. Steuerhinterziehung.
[70]) Strauß, a.a.O., S. 16.

konnte deshalb unter Umständen die Gewährung einer zu hohen Aufsichtsratstantième als verdeckte Gewinnverteilung ansehen und der Körperschaftsteuer unterwerfen, obwohl dieselbe nach § 6 Ziff. 6 Körp.-StGes. 1919 abzugsfähig war.

Becker schreibt zum dritten Tatbestandsmerkmal: „Es kommt nur auf den wirtschaftlichen Erfolg, d.h. auf das praktische Ergebnis an. Eine Ehefrau, die an einer überwiegend ihrem Mann gehörenden GmbH. als stille Gesellschafterin beteiligt wird, kann wirtschaftlich im Erfolg einem Gesellschafter gleich stehen und die GmbH. auf diese Weise wirtschaftlich dasselbe wie durch eine Kapitalerhöhung unter Beteiligung der Ehefrau erreichen"[71]). Mit derartigen Fällen der verdeckten Gewinnverteilung mußte sich der Körperschaftsteuersenat des RFH. des öfteren befassen, da die Möglichkeiten, verdeckte Gewinnverteilung vorzunehmen und dadurch Körperschaftsteuer zu sparen, sehr zahlreich sind.

Die Körperschaftsteuer kann z.B. auch dadurch umgangen werden, daß die Gesellschafter statt eine Erhöhung der Gesellschaftseinlage vorzunehmen, an die Gesellschaft Darlehen geben, für die sie Zinsen erhalten, die einer Gewinnausschüttung gleichkommen und wodurch die Körperschaftsteuer gespart wird.

Eine derartige indirekte Gewinnverteilung an die Gesellschaftergläubiger wurde in der Entscheidung des RFH. vom 1. Mai 1925[72]) einer regelrecht durchgeführten Gewinnverteilung gleichgesetzt. Aus diesem Grunde wurden die Zinsen aus Darlehen von Gesellschaftergläubigern der Körperschaftsteuer unterworfen.

Die vorstehenden Ausführungen beweisen, daß es in der Praxis nicht schwer war, das Tatbestandsmerkmal des gleichen wirtschaftlichen Erfolges nachzuweisen. Sie beweisen ferner, daß gerade der gleiche wirtschaftliche Erfolg als eines der wesentlichsten Kriterien für das Moment der Steuerumgehung anzusehen war. Mit der Erreichung des wirtschaftlichen Erfolges war die „Absicht" verbunden und konnte evtl. sogar damit bewiesen werden.

Die Erreichung des gleichen wirtschaftlichen Erfolges genügte aber nicht allein für den Nachweis der Absicht. In zahlreichen Fällen kann z.B. der gleiche wirtschaftliche Erfolg durch Anwendung verschiedener Rechtsformen erzielt werden, ohne daß die Absicht, eine Steuer zu umgehen, vorlag. Es konnte ferner bei der Wahl gewöhnlicher, den wirtschaftlichen Vorgängen entsprechender Rechtsformen mit der Absicht zur Steuerumgehung der gleiche wirtschaftliche Erfolg erzielt sein. In letzterem Falle fehlte das Tatbestandsmerkmal II, und § 5 AO. konnte wiederum nicht angewandt werden, selbst wenn die Absicht der Steuerumgehung nachgewiesen war. Die Untersuchungen zeigen aber trotzdem, daß „der gleiche wirtschaftliche Erfolg" als das treffendste Kriterium für das Moment der Steuerumgehung anzusehen war, dem allerdings

---

[71]) Becker, Kommentar zur AO., 7. Aufl., S. 115.
[72]) RFH. 16, 196.

das IV. Tatbestandsmerkmal gegenüberstand, das die Anwendung des § 5 AO. vereitelte.

4. Vermeidung erheblicher Rechtsnachteile durch Steuerumgehung.

War die Absicht der Steuerumgehung nachgewiesen, von den Beteiligten eine den wirtschaftlichen Vorgängen nicht entsprechende ungewöhnliche Rechtsform gewählt und wirtschaftlich durch die ungewöhnliche Rechtsform derselbe Erfolg erzielt, aber dadurch für die Beteiligten eine rechtliche Schlechterstellung eingetreten, so konnte die Steuerumgehung nicht als verwirklicht betrachtet werden. Eine Andersbesteuerung mußte unterbleiben. „Ein Rechtsnachteil liegt immer dann vor, wenn die rechtliche Stellung der Parteien infolge der gewählten Rechtsform gegenüber der den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechenden Gestaltung schlechter ist"[73]). Der rechtliche Nachteil wurde am erzielten Erfolg gemessen und abgewogen.

Dieses Kriterium war für die Rechtsprechung zur Anwendung des § 5 AO. der größte Hemmschuh, denn das Eintreten eines Rechtsnachteils durch ein bestimmtes Rechtsgeschäft konnte in vielen Fällen, obwohl für die Beteiligten derselbe wirtschaftliche Erfolg erzielt wurde, zur Verneinung der Steuerumgehung führen. Dies wird deutlich durch ein von Rosendorff angezogenes Beispiel: „Wenn ein Kaufmann sein bisher in Gemeinschaft mit seiner Ehefrau und seinen Kindern in der Form einer GmbH. betriebenes Geschäft zum Zwecke der Steuerersparung in eine offene Handelsgesellschaft umwandelt, tritt an die Stelle der beschränkten die unbeschränkte Haftung, also zweifellos ein erheblicher Rechtsnachteil ein".

Wie hemmend das Kriterium des erheblichen Rechtsnachteils für die Anwendung des § 5 (10) AO. war, zeigt im besonderen ein Beispiel von Becker: „Zwei Personen wollen ein Grundstück erwerben, das einer GmbH. gehört, deren einziges Vermögen das Grundstück, und deren Zweck die Verwertung dieses Grundstücks ist. Statt des Grundstücks lassen sie sich sämtliche Geschäftsanteile überschreiben. Dann stehen sie im allgemeinen Ergebnis so da, wie wenn ihnen das Eigentum übertragen wäre. Da das Grundstück aber nach wie vor Gesellschaftsvermögen ist, haftet es für die Schulden der GmbH. — Fällt dies ins Gewicht, z.B. das Risiko eines Prozesses, ohne daß dieses im Entgelt berücksichtigt ist, so ist § 5 AO. nicht anwendbar"[74]).

Wenn also die Absicht der Steuerumgehung nachgewiesen, von den Beteiligten eine ungewöhnliche Rechtsform gewählt und derselbe wirtschaftliche Erfolg erzielt wurde, muß das Vorliegen des Mißbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts verneint werden, da durch die Wahl ungewöhnlicher Rechtsformen für die Beteiligten erhebliche Rechtsnachteile eingetreten waren.

---

[73]) Rosendorff, a.a.O., S. 30.
[74]) Becker, Komm. z. AO., S. 116 u. St.u.W., 1922, S. 862.

Die vier Kriterien des Begriffs „Steuerumgehung" lassen erkennen, wie unberechtigt der Angriff auf § 5 der AO. 1919 von seiten der Rechtsvertreter und der Literaten unmittelbar nach seiner Verabschiedung durch die gesetzgebende National-Versammlung vom 13.12.1919 war. Unberechtigt deshalb, weil in den seltensten Fällen bei Rechtsvorgängen, die zu einer wirklichen Steuerumgehung führen sollten, die 4 Tatbestandsmerkmale nebeneinander gegeben waren oder nachgewiesen werden konnten.

Zur Zeit der formalistischen Rechtsauffassung und Rechtsprechung bot demnach § 5 AO. einem Steuerzahler, der, um Steuern zu sparen, wirtschaftliche Vorgänge in eine ungewöhnliche Rechtsform kleidete, mehr Rechtssicherheit als Rechtsunsicherheit, wenn er es verstand, auch nur ein Tatbestandsmerkmal auszuschalten. Hätte der Gesetzgeber nicht durch den § 4 AO. eine zusätzliche Bestimmung geschaffen, so wäre der § 5 AO. für die Rechtsprechung ein unüberwindbares Hemmnis gewesen.

5. Auslegung der Steuergesetze nach ihrem Zweck und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung unter Berücksichtigung der Entwicklung der Verhältnisse.

„Das Steuerrecht fußt auf dem Wirtschaftsleben; Vorgänge, Ergebnisse des Wirtschaftslebens, bilden die Grundlage der Besteuerung; besteuert werden soll das Einkommen, das Vermögen, die Vermögensvermehrung, dasjenige, um das der Erbe reicher wird, der Umsatz, vielleicht auch der Aufwand, der Verbrauch usw. Das sind wirtschaftliche Begriffe. Die Durchführung der Grundgedanken der Steuergesetze bringt es aber mit sich, daß die Steuerpflicht nicht an wirtschaftliche Merkmale, sondern an gewisse privatrechtliche Tatbestände, z.B. Eigentum, Kauf, Veräußerung, geknüpft wird. Das ist nicht zu vermeiden, birgt aber die Gefahr, daß der Zweck des Steuergesetzes vereitelt, die Steuer umgangen wird; denn das bürgerliche Recht ist so schmiegsam, daß es leicht ist, die privatrechtlichen Merkmale, die das Gesetz hervorhebt, auf mehr oder minder größeren Umwegen durch andere Merkmale zu ersetzen, die nach dem Buchstaben des Gesetzes nicht getroffen werden"[75]).

Nach der alten AO. (1919 u. 1931) waren bei Auslegung der Steuergesetze ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.

Aus diesen Grundgedanken heraus wurde der § 4 AO. geschaffen, wonach bei Auslegung der Steuergesetze ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung zu berücksichtigen waren. Der Schöpfer der AO., Senatspräsident Becker, hatte sehr bald erkannt, daß die Steuergesetze unvollkommen waren und nicht anders als unvollkommen sein konnten, da das ganze Gebiet des Steuerrechts — namentlich in seinen wichtigsten

[75]) Bank-Archiv, Okt. 1919, S. 14.

Teilen — neu und unerprobt war. Becker versuchte daher, die Unvollkommenheit der Steuergesetze durch eine allgemeine Gesetzesbestimmung auszugleichen, wodurch die Rechtsprechung verpflichtet wurde, bei Auslegung der Steuergesetze nicht allein die Rechtsform, sondern auch die wirklichen Vorgänge zu berücksichtigen.

Der Entwurf der AO. forderte zunächst in § 4, daß bei Auslegung der Steuergesetze ihr Zweck und ihre wirtschaftliche Bedeutung nur Berücksichtigung finden[76]), um der formalistischen Anwendung des § 5 AO. und einer Verknöcherung der Rechtsbildung vorzubeugen[77]).

Wer Recht anwendet, muß den Gesetzesinhalt und den Zweck des Gesetzes voll erfassen, er darf nicht am Äußern, am Namen, am Wortlaut, am Schein, an der formalen Gestaltung kleben bleiben[78]). Berücksichtigung des Zweckes bei Auslegung der Steuergesetze war mit rechtlicher Erfassung des Gesetzesinhalts gleichzusetzen und zur Voraussetzung einer gesunden Rechtsanwendung zu machen[79]).

Nach dem Einbringen des Entwurfs der AO. hatte in der Literatur neben § 5 auch § 4 eine starke Erörterung erfahren. So beschäftigte sich z.B. auch Moos in seinem Artikel „Steuerformalismus und Steuerumgehung" mit dem Problem der Unvollkommenheit der Gesetze und begründete seine Ansicht wie folgt: „Der Begriff der Steuerumgehung läßt sich nicht in einen bestimmten Wortlaut fassen, ebensowenig, wie z.B. im Zivilrecht der Begriff des Verstoßes gegen die guten Sitten, sondern man kann die Umgehung nur von Fall zu Fall auf Grund des Einzeltatbestandes feststellen. Stellt das Gesetz einen genau formulierten Umgehungstatbestand auf, der von vornherein bei noch so verklauselierter Fassung bald zu eng und bald zu weit ist, so ist es bei einer formalistisch geschulten Rechtsprechung naheliegend, daß die Umgehungsvorschrift selbst wieder formalistisch angewandt wird und einerseits echte Umgehungsfälle steuerfrei bleiben, während andererseits gerechte Steuerersparnis — wenn sie dem Wortlaut nach unter die Steuerumgehungsvorschrift fällt — für unwirksam erklärt wird"[80]).

Schon im Jahre 1917 erkannte Vetsch, daß zur Bekämpfung jeder Umgehung Gesetzesauslegung notwendig war. „Richtige Auslegung in diesem Sinne ist aber nur Auslegung nach dem Zweck des Rechtssatzes, nicht nach den von ihm verwendeten, unter Umständen engeren Zivilrechtsbegriffen"[81]).

Der Zweck des Gesetzes mußte über jeder Gesetzesauslegung stehen und den Richter über das Gesetz stellen, ohne den Weg für die Freirechtsschule frei zu machen. Der Zweck des Gesetzes soll den Richter verpflichten, bei Auslegung desselben den Gesamtinhalt voll zu er-

---

[76]) s. hierzu ebenfalls Becker, a.a.O., S. 14.
[77]) Becker, Kommentar zu AO., 7. Aufl., S. 54.
[78]) Becker, ebenda, S. 50.
[79]) Becker, ebenda, S. 51.
[80]) Moos, Steuerformalismus und Steuerumgehung, i./Ztschr. Recht u. Wirtschaft, Nov. 1919, S. 206.
[81]) Vetsch, Die Umgehung des Gesetzes, 1917, S. 292/93.

fassen, um festzustellen, ob in dem zu beurteilenden Rechtsvorgang das wirklich Gewollte, das wirklich Vorhandene, der wirtschaftliche Vorgang, besteuert wurde und damit der Zweck des Gesetzes erfüllt war.

Hatte z.B. der Richter erkannt, daß in die Rechtsform ein erbschaftsteuerpflichtiger Vorgang gekleidet war, ohne daß die Rechtsform zivilrechtlich eine Schenkung oder einen sonstigen erbrechtlichen Vorgang erkennen ließ, so mußte nach § 4 AO. der Zweck des Steuergesetzes, das erbrechtliche Vorgänge der Erbschaftsteuer unterwirft, berücksichtigt und dieser Vorgang der Besteuerung zugeführt werden, ohne daß sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 5 Abs. 2 AO. nebeneinander gegeben waren.

Der Zweck des Gesetzes verpflichtete den Richter, bei der Auslegung diesen zu erfüllen, d.h. die wirtschaftlichen Vorgänge, die nach dem Gesetz besteuert werden sollen, und nicht die Rechtsformen, in die die wirtschaftlichen Vorgänge gekleidet waren, der Besteuerung zuzuführen, um damit eine Gleichmäßigkeit in der Besteuerung für die Pflichtigen zu garantieren.

Die Erfüllung des Gesetzeszweckes bei Auslegung der Steuergesetze sollte nicht von fiskalischer Tendenz, sondern allein vom Gedanken der Gleichmäßigkeit in der Besteuerung und der Erfüllung des Gesetzes im staatspolitischen Sinne getragen sein. „Nicht die Erzielung möglichst hoher Steuererträge, sondern die Gleichmäßigkeit der Behandlung ist die wichtigste Pflicht der Finanzämter, was leider von den Steuerpflichtigen vielfach verkannt wird" ..... „Die Finanzämter dürfen aber nicht dulden, daß der einzelne Steuerpflichtige sich seiner im Gesetz festgelegten Verpflichtung, an der Tragung der Abgaben teilzunehmen, ganz oder teilweise zu entziehen versucht, während andere Steuerpflichtige ihren Verpflichtungen in vollem Umfang nachkommen"[82]).

Berücksichtigung des Zweckes und der wirtschaftlichen Bedeutung der Steuergesetze sollten die Grundlage bilden für eine gerechte Besteuerung. Berücksichtigung der wirtschaftlichen Bedeutung war mit wirtschaftlicher Bedeutung des Tatbestandes, auf den das Recht angewandt wurde, gleichzusetzen. Becker begründete die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei Auslegung der Steuergesetze wie folgt: „Wenn bei der Auslegung die wirtschaftliche Bedeutung der Gesetze berücksichtigt werden soll, so ist bei der Handhabung des Rechts selbstverständlich und allererstes Erfordernis, daß sich, wer das Recht anwendet, die wirtschaftliche Bedeutung des Tatbestandes, auf den er das Recht anzuwenden hat, nach jeder Richtung hin klar macht. Das ist selbstverständlich, ist unendlich wichtig und wird doch so oft verkannt oder zu leicht genommen[83]).

Becker wollte dabei ein gewisses Maß von Freiheit bei Anwendung der Steuergesetze verbürgen, eine gewisse Biegsamkeit, Spannkraft

[82]) Zitzlaff, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, D.St.Z. 1932, S. 357.

[83]) Becker, Komm. zur AO., 7. Aufl., S. 43.

und Anpassungsfähigkeit in die Gesetze selber hineintragen und so eine ausgiebige Berücksichtigung der Lebensbedürfnisse der Wirtschaft ermöglichen, sichern und erzwingen[84]). Die Rechtsanwendung forderte Gestaltungskraft, Blick für das Wirkliche, durchdringende Kenntnis des Lebens und der Wirtschaftsverhältnisse, richtige Erfassung des Sachverhalts, und vor allem richtige Würdigung der wirtschaftlichen Bedeutung dieses Sachverhalts[83]).

Richtige Würdigung der wirtschaftlichen Bedeutung des Sachverhalts konnte man mit richtiger Erfassung des der Besteuerung zuzuführenden Tatbestandes gleichsetzen.

In der wirtschaftlichen Bedeutung der Steuergesetze, der richtigen Beurteilung des wirklichen Sachverhalts, lag der Schwerpunkt aller Rechtsanwendung. Diese Bestimmung müßte sich zu Gunsten und zu Ungunsten des Pflichtigen auswirken. Sie war neben Berücksichtigung des Zweckes bei Auslegung der Steuergesetze notwendig, um in allen Fällen eine gerechte Besteuerung zu garantieren.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise berücksichtigte nach Zitzlaff[85]), daß der Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen — insbesondere bei der Einkommensteuer — von vornherein nicht so beschaffen sein konnte, daß er den weitverzweigten, oft überaus verwickelten wirtschaftlichen Tatbeständen in jeder Beziehung Rechnung trug, da der Gesetzgeber nicht die Voraussicht haben konnte, die einzelnen wirtschaftlichen Tatbestände in ihrer steuerlichen Bedeutung sämtlich zu erfassen und danach den Wortlaut zu formulieren.

Berücksichtigung des Zweckes und der wirtschaftlichen Bedeutung der Steuergesetze reichten nach Ansicht des Gesetzgebers zur Auslegung nicht aus, sondern er verlangte, daß auch die Entwicklung der Verhältnisse beachtet werde, um die Fortentwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung zu fördern.

Die Rechtsprechung sollte, unter Berücksichtigung „des durch die Entwicklung begründeten Wandels der Dinge und Anschauungen'[86]), das Recht den wachsenden Verkehrsbedürfnissen anpassen.

Der Gesetzgeber wollte mit der Berücksichtigung der Entwicklung der Verhältnisse bei Auslegung der Steuergesetze erreichen, daß der Finanzrichter im Leben stand und aus dem Leben schöpfte; denn neue Zeiten bringen neue Verhältnisse, neue Bedürfnisse und neue Anschauungen[87]).

Wenn § 4 (9) AO., der Auslegung der Steuergesetze nach ihrem Zwecke und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung unter Berücksichtigung der Entwicklung der Verhältnisse verlangte, von der Rechtsprechung richtig verstanden und angewandt wurde, kann man annehmen, daß dieser dem

---

[84]) Ders., a.a.O., S. 41.

[85]) Zitzlaff, Die wirtschaftl. Betrachtungsweise im Steuerrecht, D.St.Z. 1932, S. 355.

[86]) Becker, Komm. z. AO., 59/60, u. Entw. der AO. Reichstagsdrucksachen 1919, Bd. 339, S. 1386 ff.

[87]) Derselbe, Kommentar zur AO., S. 160.

Gespenst der „Steuerumgehung" eher zu begegnen vermochte, weil er frei war von jeder Rechtsbindung und Begriffsabgrenzung. Inwieweit dies wirklich der Fall war und von der Rechtsprechung auch richtig gehandhabt wurde, sollen die wichtigsten Entscheidungen aus dem Gebiete der Besitzsteuern zeigen.

IV. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zum Problem „Steuerumgehung" bei den Besitzsteuern.

Die Rechtsprechung des RFH. zum anstehenden Problem ist so umfangreich, daß es über den Rahmen dieser Untersuchungen hinausginge, einen ausgiebigen Kommentar zu dieser Materie zu liefern. Im Nachstehenden sollen nur Entscheidungen des RFH. zu den Besitzsteuern besprochen werden.

Aber auch bei den Besitzsteuern genügt es, die wichtigsten Beispiele der einzelnen Steuerarten, bei denen Steuerumgehung möglich ist, herauszustellen und zu zeigen, wie ihr der RFH. begegnete. Besitzsteuern im engeren Sinne sind die Einkommen-, die Körperschaft-, die Vermögen- und die Erbschaftsteuer. Wir folgen bei unserer Betrachtung dieser Einteilung.

1. Die Rechtsprechung auf dem Gebiet der Einkommensteuer.

Entscheidungen und Umgehungsfälle, die zur Ersparung der Einkommensteuer führen sollten, finden sich in der Rechtsprechung nicht allzu viele. Die Möglichkeit, Einkommensteuer zu ersparen, besteht:

a) durch die Verschiebung des Einkommens von einem Zeitraum auf den andern,
b) durch die Verschiebung des Einkommens von einer Person auf eine andere und
c) durch die Verschiebung des Einkommens von einer Einkommensquelle auf eine andere.

a) Einkommensverschiebungen innerhalb zweier Zeiträume.

Der RFH. beschäftigte sich in der Entscheidung vom 25.VII.1924[88]) mit der Frage, ob das sonst am Monatsende zu zahlende Dezembergehalt eines Angestellten dem Einkommen des abgelaufenen oder kommenden Kalenderjahres zuzurechnen sei. Der RFH. erkannte auf Hinzurechnung des Dezembergehalts zum Einkommen des abgelaufenen Kalenderjahres. „Denn, sofern eine Vereinbarung etwas bestimmte, was mit den Rechtsverhältnissen, wie sie sich aus dem Vertrage mit der AG. ergaben, nicht im Einklang stand, so greift § 5 AO. Platz, der wirtschaftliche Erfolg war derselbe, ob das Gehalt Ende Dezember 1922 oder Anfang Januar 1923 ausgezahlt wurde; Rechtsnachteile konnten dem Beschwerdeführer aus dieser Art der Auszahlung nicht erwachsen;

[88]) RFH., 14, 158.

nach den eigenen Angaben des Beschwerdeführers handelt es sich nicht um eine grundsätzliche Änderung des Vertrags, sondern um eine lediglich für das Dezembergehalt getroffene Sonderabmachung zu dem Zwecke, um die auf das Dezembergehalt 1922 entfallende Einkommensteuer 1922 zu umgehen. Damit sind alle Voraussetzungen des § 5 AO. erfüllt. Die gedachte Vereinbarung ist daher bei der Besteuerung nicht zu berücksichtigen"[89]).

In einer Entscheidung vom 11.VII.1934[90]) beschäftigte sich der RFH. mit der Frage, ob die Einkommensteuerpflicht aus Dividendeneinnahmen umgangen werden kann. Ein Steuerpflichtiger verkaufte Ende 1928 Aktien an eine Bank, um sie auf Grund eines Optionsvertrages Anfang 1929 ohne Vorliegen wirtschaftlicher Ursachen zu einem 8 % niedrigeren Kurse wieder zu kaufen. Der Pflichtige glaubte, durch diese Transaktion der Bank die Zinsen zufließen lassen zu können, um dadurch die Einkommensteuer zu ersparen.

Aber auch dieser Art der Steuerumgehung begegnete der RFH. und erkannte richtig, daß der Verkauf der Aktien bei Beurteilung der Steuerpflicht unbeachtet bleiben muß. Der RFH. kam in seiner Entscheidung, allerdings über Umwege, zum richtigen Ergebnis, da er noch sehr stark an formalistische Rechtsanwendung anlehnte. Er untersuchte insbesondere, ob Absicht der Steuerumgehung nach der gegebenen Rechtsform vorliegen konnte. Im Endergebnis wurde das ungewöhnliche Rechtsgeschäft damit begründet, daß derartige Geschäfte vorwiegend in der Absicht, die Einkommensteuer zu umgehen, abgeschlossen werden[91]).

b) Einkommensverschiebungen zwischen zwei oder mehreren Personen.

In dem Urteil vom 6.VI.1928[92]) hatte der RFH. die Frage zu entscheiden, ob eine Verschiebung von Gehaltsbezügen zwischen Vater und Tochter vorliegt, wenn die bisherige Provision eines Vertreters, der bereits 40 Jahre bei einer Firma tätig war, von 5 % auf 3 % ermäßigt und von dieser Firma gleichzeitig die Tochter des Vertreters als seine Sekretärin gegen festes Gehalt und Vergütung von 2 % Provision angestellt wurde. Durch diese Manipulation wurde erreicht, daß im Jahre 1925 das Einkommen des Vaters anstatt ℛℳ 55 690.— nur ℛℳ 36 536.— betrug und die Differenz von ℛℳ 19 154.— als Einkommen der Tochter zu versteuern war.

Die Steuerersparung lag hier darin, daß das verbliebene Einkommen des Vaters mit einem niedrigeren Satze und das der Tochter ebenfalls mit einem niedrigeren Satze zu versteuern war, als das Gesamteinkommen der beiden, wenn es dem Vater allein zugeflossen wäre.

---

[89]) RFH., 14, 158/59.
[90]) RFH. STW. 1934, Nr. 582.
[91]) siehe hierzu StW. 1934, Sp. 1263.
[92]) StW. 1924, 423.

Der Reichsfinanzhof kam im vorliegenden Falle zu dem Ergebnis, daß eine Entscheidung der Frage, ob die Übertragung eines Teiles des Gehalts von Vater auf Tochter steuerlich anzuerkennen sei, davon abhängig ist, ob die Anstellung der Tochter im allgemeinen Interesse der Firma erfolgte, oder ob damit private Interessen der Beteiligten verfolgt wurden. Im letzteren Falle wäre die steuerliche Anerkennung zu verneinen. Erfolgt die Anstellung lediglich im Interesse der Firma, so muß es auch dieser überlassen bleiben, die Arbeitsleistung der Tochter zu bewerten.

Eine Verschiebung des Einkommens vom Vater auf die Tochter wurde unter anderem auch durch Gründung einer stillen Gesellschaft versucht[93]), indem die Tochter in eine bestehende Einzelfirma aufgenommen wurde. Von dem Kapitalkonto wurden in der, in der Kartei Mrozek veröffentlichten Entscheidung ℛℳ 50 000.— auf das Konto der zu beteiligenden Tochter übertragen. Diese ℛℳ 50 000.— wurden zunächst einmal als Schenkung, dann einmal als Ausstattung ausgewiesen. Erst nach Ablauf eines längeren Zeitraumes wurde vereinbart, daß diese ℛℳ 50 000.— als stille Gesellschaftseinlage der Tochter gelten sollten. Die Gewinnbeteiligung wurde ursprünglich auf 20% festgesetzt, dann aber auf 25% erhöht. Die anfallenden Gewinne sollten im Unternehmen stehen bleiben. Eine Vereinbarung über die Beteiligung am Verlust bestand ursprünglich ebenfalls nicht, wurde dann aber auch getroffen.

Die Art des Zustandekommens der stillen Gesellschaft und die Vereinbarungen über Gewinnbeteiligung zeigen schon rein äußerlich, daß lediglich sukzessive Zuwendungen des Vaters an die Tochter beabsichtigt waren, um hierdurch die Einkommensteuer des Vaters zu ermäßigen und gleichzeitig die Erbschaftsteuer zu ersparen.

Die Entscheidung wurde von dem Senat auf Grund des § 9 AO. getroffen mit der Begründung, daß die ganze Transaktion als ein Mißbrauch anzusehen sei, da es grundsätzlich gesetzlich erforderlich und Sinn und Zweck einer stillen Gesellschaft sei, daß eine Beteiligung des stillen Gesellschafters dadurch erfolgt, daß dem Betriebe von außen neues Kapital zugeführt wird, daß aber als stille Gesellschaft niemals rein familien- und erbrechtliche Maßnahmen bezeichnet werden können.

c) Verschiebung der Einkommensquelle.

Überführung von Einkünften eines Inländers in ausländische Kapitalgesellschaften unterliegen in Deutschland nicht der Einkommensteuer. Um die hierdurch evtl. gegebene Steuerersparung auszunutzen, gründete, gemäß dem im Urteil des RFH. vom 20.XII.33 zugrunde liegenden Tatbestand, ein Reichsdeutscher, der mit 25% an einer inländischen GmbH. beteiligt war, im Ausland eine A.-G. Dieser A.-G., die auch die Verwaltungen anderer Beteiligungen übernehmen sollte, wur-

[93]) siehe hierzu Kartei Mrozek, § 9 AO. 31, R. 1.

de die 25%ige Beteiligung an der inländischen GmbH. übertragen und durch Einschaltung einer ausländischen Kapitalgesellschaft die Verlegung der Einkommensquelle vom In- ins Ausland erreicht. Wirtschaftlich hatte sich dadurch nichts geändert, und die Steuer wäre erspart gewesen, wenn der RFH. im besagten Urteil die Gründung der ausländischen A.-G. nicht als Maßnahme zum Zwecke der Steuerumgehung angesehen hätte. Die Entscheidung des RFH. stützte sich im wesentlichen auf das Vorhandensein der 4 Tatbestandsmerkmale gemäß § 5, II AO. 1919, obwohl bereits im Jahre 1920 und 1921 Steuerumgehungsfälle[94]) nach reiner wirtschaftlicher Betrachtungsweise unter Berücksichtigung der Erfüllung des Zweckes der Steuergesetze entschieden wurden.

2. Anwendungsfälle bei der Körperschaftsteuer.

In einer anderen Gruppe von Entscheidungen, die in diesem Unterabschnitt näher besprochen werden sollen, wird das Problem der „verdeckten Gewinnverteilung", das schon bei der Rechtsprechung des OVG.[95]) eine Rolle spielte, behandelt. Der RFH. betonte bei diesen Urteilen fast ausschließlich, daß bei Auslegung der Steuergesetze der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung zu berücksichtigen seien, und fällte die Entscheidungen im Hinblick auf die Bestimmungen des § 4 (9) AO. 1919 (1931).

Verdeckte Gewinnausschüttung liegt dann vor, wenn an Mitglieder von Körperschaften auf Grund des Gewinnergebnisses Zuteilungen erfolgen, auf die evtl. sogar ein Rechtsanspruch begründet werden kann, die buchmäßig als Werbungskosten behandelt und daher der Körperschaftsteuer entzogen werden. Es handelt sich also auch hier um eine Verschiebung von Einkommen, und zwar von Körperschaft auf Gesellschafter. Hierdurch soll erreicht werden, daß das Einkommen der Körperschaft als solche verschwindet und nur beim Gesellschafter versteuert wird, also die Doppelbesteuerung unterbleibt.

Nachstehend soll die Behandlung der verdeckten Gewinnverteilung durch den RFH. nach verschiedenen Gesichtspunkten betrachtet werden,

a) unter dem Verhältnis Gesellschafter zur Kapitalgesellschaft,
b) nach dem Verhältnis Geschäftsführer zur Kapitalgesellschaft,
c) nach den Beziehungen zwischen Personenvereinigungen von Gesellschaftern zu Kapitalgesellschaften.

In vorstehenden Punkten sind jedoch nur die wesentlichsten Momente der Rechtsprechung des RFH. zur Frage der Steuerumgehung durch die verdeckte Gewinnausschüttung gekennzeichnet. Die Möglichkeiten der Steuerumgehung bei Körperschaften sind damit aber noch nicht erschöpft. Der RFH. hatte sich auch mit der Frage der „sogenannten verdeckten Gewinnausschüttung" zu befassen, die die Rechtsbeziehungen der Kapitalgesellschaften zu Dritten behandelt.

[94]) RFH., 2, 266; 6, 266.
[95]) siehe hierzu S. 3.

a) Gewinnverschiebung von Kapitalgesellschaft auf die Gesellschafter.

Eine indirekte Gewinnverschiebung von der Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern ist nur dann möglich, wenn außer dem Gesellschaftsverhältnis noch andere Rechtsbeziehungen zwischen den Beteiligten bestehen, die es ermöglichen, daß Vergütungen an die Mitglieder in verdeckter Form erfolgen können.

Beispiele solcher verdeckten Gewinnausschüttungen sind: Kaufpreisrückvergütungen oder Rabattgewährungen, wenn die Leistung unmäßig hoch erscheint[96]), Lieferungen an Mitglieder unter Preis[97]) oder gegen Vorzugspreise[98]), Vergütung übermäßig hoher Zinsen für die von Gesellschaftern gegebenen Darlehen. Voraussetzung ist hier, daß die Gesellschafter die hohen Zinsvergütungen als Ausfluß des Gesellschaftsrechts erhalten oder die Zinsen aus Darlehen gewährt werden, die unter Umständen als Stammeinlagen zu behandeln sind[99]).

Zu der Frage, wann Gesellschaftsdarlehen als Stammeinlagen zu behandeln sind, nahm der RFH. in verschiedenen Entscheidungen[100]) Stellung. Die Rechtsgrundsätze wurden im Urteil vom 19.IX.1933[101]) zusammengefaßt und besagen, daß für die Beurteilung der Körperschaftsteuerpflicht zunächst die Tatsache, ob die Darlehen die Voraussetzung für den Beginn oder die Fortführung des Betriebes bildeten, unerheblich war. Ebensowenig sollte die Feststellung genügen, daß bei „wirtschaftlicher Betrachtungsweise" die gewählte Rechtsform unzweckmäßig war. Aufgabe der Steuerbehörden war es, festzustellen, daß nach rechtlichen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht die gewählte Rechtsform, sondern eine andere „zwingend" war. Es mußte einem von dem Steuerpflichtigen gewollten Tatbestand nicht die ihm entsprechende natürliche Rechtsform, sondern eine andere gegeben worden sein, um den Eindruck zu erwecken, daß der dieser Rechtsform entsprechende, aber von dem Steuerpflichtigen nicht gewollte Tatbestand vorliegt.

Nach den Urteilen vom 5.XI.1931[102]) und vom 8.IX.1932[103]) war noch der Umstand von besonderer Bedeutung, ob die vereinbarten Zinsen von der Gesellschaft regelmäßig und unabhängig von dem jeweiligen Geschäftsergebnis, also auch in Jahren geringen Gewinnes und in Verlustjahren, gezahlt wurden.

In diesem Zusammenhange wird die Darlehensgewährung einer Einmanngesellschaft an ihren Gesellschafter und die Möglichkeiten einer verdeckten Gewinnausschüttung gleich mitbehandelt. Bei der Einmanngesellschaft können der engen Beziehungen wegen, die zwischen

[96]) RFH. 16, 355.
[97]) StW. 29, 351.
[98]) Kartei Mrozek § 9 AO. 31, R. 3.
[99]) RFH. 16, 296.
[100]) RFH. 16, 296; Kartei Mrozek, § 9 AO. 31, R. 6; R. 18; R. 29.
[101]) Kartei Mrozek, § 9 AO. 31, R. 29.
[102]) ebenda, R. 6.

Gesellschafter und Gesellschaft bestehen, Gewinne noch leichter in verdeckter Form ausgeschüttet werden als bei Gesellschaften, an denen mehrere beteiligt sind, da zunächst eine planmäßige Behandlung aller Gesellschafter nicht beachtet zu werden braucht. Ferner können dem Gesellschafter Beträge zinslos zur Bestreitung des Lebensunterhaltes, die über Darlehen gebucht, zur Verfügung gestellt werden, wofür in Wirklichkeit aber keineswegs die Absicht zur Rückzahlung besteht. Solange die GmbH. oder A.-G., deren Anteile in einer Hand vereinigt sind, Gewinne erzielt, die der Körperschaftsteuer unterworfen werden, können Entnahmen des Gesellschafters, auch wenn sie als Darlehen behandelt und verzinst, nicht als verdeckte Gewinnverteilung angesehen werden.

In diesem Falle würde allerdings die Zahlung der Einkommensteuer vermieden werden. Anders ist jedoch die Sachlage zu beurteilen, wenn Darlehen an den Einmanngesellschafter auch in Verlustjahren, und dazu noch ohne feste Verzinsung, gewährt werden. In diesem Falle erkannte der RFH. auf verdeckte Gewinnausschüttung[104]), die sowohl Zahlung der Körperschaftsteuer, als auch der Einkommensteuer zur Folge hatte. Das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung wurde dagegen nicht angenommen, wenn der Gesellschafter die Absicht hatte, das Darlehen wieder zurückzuzahlen und bereits ein Teil wieder zurückgeführt war. Hier war in der Darlehensgewährung kein Einkommen aus Kapitalvermögen zu erblicken, aus dem die Steuer umgangen wurde, weil bei der Frage, ob eine Darlehensgewährung oder eine Gewinnausschüttung vorliegt, nicht der äußere Tatbestand, sondern das wirtschaftlich erstrebte Ergebnis der steuerlichen Beurteilung zu Grunde zu legen war[105]).

b) Gewinnverschiebung von Kapitalgesellschaft zu Geschäftsführer.

Eine weitere Möglichkeit der verdeckten Gewinnverteilung besteht in der Zahlung zu hohen Gehalts oder durch Gewährung übermäßig hoher Tantièmen, wenn der Geschäftsführer zugleich Gesellschafter ist. In solchen Fällen werden die Gehälter meist erst nach Ermittlung des Geschäftsergebnisses endgültig festgesetzt. Durch übermäßig hohe und auch variable Gehaltszahlungen an Gesellschaftergeschäftsführer, die am Jahresende noch durch hohe Tantièmen ergänzt werden, kann unter Umständen das ganze Geschäftsergebnis den Geschäftsführern zufließen. Die Körperschaft weist dann keinen Gewinn aus, und die Körperschaftsteuerpflicht ist umgangen. In derartigen Fällen liegt eine verdeckte Gewinnverteilung vor, zu der der RFH. in mehreren Entscheidungen[106]) Stellung nahm.

Eine verdeckte Gewinnverteilung in Form von Gehältern und Tantièmen kann aber nur dann angenommen werden, wenn ein erhebliches

[103]) ebenda, R. 18.
[104]) StW. 1929, 856.
[105]) StW. 1929, 719.
[106]) RFH. 2, 185, 2, 266; 6, 266; 20, 169; StW. 29, 834.

Mißverhältnis zwischen dem Wert der Leistungen und dem Entgelt[107]), sowie zwischen der Höhe der zugesagten festen Vergütungen und den Gewinnaussichten der Gesellschaft im Zeitpunkt des Abschlusses der Dienstverträge vorliegt. Bereits am 26.III.1920 und 8.VII.1921 erkannte der 1. Senat darauf, daß die Vergütungen allerdings so hoch sein müssen, daß sie dauernd den zu erwartenden Gewinn voraussichtlich voll oder zum größten Teil aufzehren[108]).

Eine Tantième war dann als unangemessen hoch zu betrachten, wenn derartige Bezüge von einer fremden GmbH. dem Geschäftsführer, der durch seine „Kunst" selbst die größten Gewinne vermittelte, vertragsmäßig nicht zugesichert und nicht belassen worden wären, insbesondere wenn er an der vollen Entfaltung seiner Arbeitskraft in einem Geschäftsjahr verhindert war[109]).

c) Gewinnverschiebung von Kapitalgesellschaft zu einer Gesellschaftsvereinigung.

In den in den beiden vorangegangenen Unterabschnitten besprochenen Urteilen entschied der RFH. ohne weiteres nach „wirtschaftlicher Betrachtungsweise", ohne Berücksichtigung der Anwendungsmöglichkeiten des § 5 (10) AO. Die folgenden Betrachtungen hingegen stellen wieder Entscheidungen heraus, die unter dem Gesichtswinkel des § 5 (10) AO. gefällt worden sind. Es handelt sich insbesondere um die Urteile über die „GmbH. & Co.", d.h. um Entscheidungen über Versuche von Steuerumgehungen durch Zusammenschluß von Kapitalgesellschaften mit Gesellschaftervereinigungen zu einer Gesellschaft des Bürgerlichen oder Handelsrechts. Der Ausdruck „GmbH. & Co.", für die Form der Kommanditgesellschaft, bei der die GmbH. die Stellung des Komplementärs und die Gesellschafter die des Kommanditisten einnehmen, wurde von der Rechtsprechung des RFH. übernommen. Die Höhe der Steuerersparung kann je nach Beschlußfassung über die Gewinnverteilung sehr verschieden sein. Der Komplementär in Form einer Körperschaft, also sowohl GmbH. als auch A.G., wird mit den Reineinkünften zur Körperschaftsteuer herangezogen, und außerdem werden Ausschüttungen aus diesen Reineinkünften an die Gesellschafter bei diesen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Einkünfte der Kommanditisten, also der Gesellschafter des Komplementärs, unterliegen nur der Einkommensteuer. Unter Umständen kann sich die Rechtsform der GmbH. & Co. für die Beteiligten so auswirken, daß die Form der GmbH. für die Beteiligten steuerlich billiger käme. Die Steuerersparnis hängt in solchem Falle zunächst von der Gewinnverteilung auf die GmbH. als Komplementär und die Kommanditisten ab, ferner von der Höhe der Einkommensteuer der beteiligten Komanditisten. Eine Steuerersparung kann nur solange eintreten, als die Kommanditisten ungleichviel Ge-

[107]) RFH. 2, 266.
[108]) RFH. 6, 266.
[109]) StW. 1929, 834.

winn erhalten und deren Einkommensteuer 30 %, also den Satz der Körperschaftsteuer, nicht übersteigt. Nachdem die Form der GmbH. oder A.G. in rechtlicher Hinsicht dieselben Vorteile, und zwar die der beschränkten Haftung wie die „GmbH. & Co." zeigt, wird die letztere Rechtsform meist nur aus Absichten der Steuerersparung oder auch aus wirtschaftlichen Gründen, die aber erst im Zeitpunkt einer Liquidation oder teilweisen Veräußerung des Betriebsvermögens ausschlaggebend sein konnten, gewählt werden. Vom RG. wurde die Rechtsform der „GmbH. & Co." als zulässig erklärt[110]). Auch der RFH. war in dem Urteil vom 18.II.1933 der Auffassung, daß beachtliche wirtschaftliche Interessen zur Errichtung von sogenannten GmbH. & Co. führen können und ließ deshalb in Übereinstimmung mit dem RG. diese Entwicklung des Gesellschaftswesens unberücksichtigt.

In der Entscheidung vom 24.II.1927[111]) betreffend die „GmbH & Co." erkannte der Senat allerdings die Möglichkeit einer Steuerumgehung durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 5 (10) AO. Hieraus könnte aber nach dem Urteil des RFH. nicht gefolgert werden, daß solche Gebilde ausschließlich nur zur Umgehung der Steuern ins Leben gerufen werden. Aus dieser Erwägung heraus betonte der RFH. in dem Urteil vom 13.III.1929[112]) ausdrücklich, daß keine vom Steuerpflichtigen zu widerlegende Vermutung dafür bestehe, die Rechtsform der GmbH. & Co. falle ohne weiteres unter die Anwendbarkeit des § 5 (10) AO. Aus diesem Grunde mußte die Steuerbehörde, wenn sie die bürgerlich-rechtlich anerkannte Rechtsform der GmbH. & Co. steuerlich nicht gelten lassen wollte, feststellen, welche Ziele der Steuerpflichtige mit der Gründung der Gesellschaft verfolgte, und außerdem nachweisen, daß zur Erreichung dieses Zweckes die GmbH. & Co. nicht die gegebene Form war, daß sie vielmehr nur zur Umgehung der Steuerpflicht gegründet wurde. Nachdem nach Auffassung des RFH. gemäß Urteil vom 18.II.1933[113]) der Standpunkt der Pflichtigen, die von ihr verfolgten Zwecke könnten am zweckmäßigsten durch eine GmbH. & Co. erreicht werden, nicht widerlegt werden konnte und nicht einwandfrei nachgewiesen war, daß die Gründung der GmbH. & Co. nur in der Absicht der Steuerumgehung erfolgte, wurde vom Senat die Steuerumgehung verneint. Aus den hier angezogenen Entscheidungen wird die rein formalistische Einstellung des RFH. und das scharfe Abheben auf „Absicht der Steuerumgehung", besonders bei Beurteilung der Frage, ob im Einzelfalle eine ungewöhnliche Rechtsform vorliegt, deutlich. Bei solch krassem Formalismus, der „Steuerumgehung" nach § 5 (10) 1919 (1931) beurteilte und dazu noch verlangte, daß die vier Tatbestandsmerkmale nebeneinander gegeben seien, ohne die Erfüllung des Zweckes und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze zu berücksichtigen, konnte

---

110) RG. 105, 102.
111) RFH. 21, 92 ff.
112) StW. 1929, 479 = RStBl. 1929, S. 329 u. 370.
113) Kartei Mrozek, § 10 AO. 31, R. 14.

sich eine gesunde und der wahren Volksanschauung gerecht werdende Rechtsprechung nicht herausbilden.

Des weiteren interessieren im Rahmen dieser Arbeit zwei Urteile[114]), die die Steuerumgehungsmöglichkeiten bei Beziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und einer Gesellschaftervereinigung, ohne daß eine bürgerlich- oder handelsrechtliche Gesellschaft zustande kommt, behandeln.

In der Praxis kommt es sehr oft vor, daß eine Gesellschaft des bürgerlichen oder Handelsrechts eine GmbH. oder A.G. gründet, deren Gesellschafter die gleichen sind wie die der bestehenden Gesellschaft. Dieser neu gegründeten Gesellschaft wird der Betrieb oder Teile desselben verpachtet. Das Risiko, das im Gewerbebetrieb besteht, geht dann auf die Körperschaft über, und wird dadurch auf die Gesellschaft beschränkt und fällt aus der Privatvermögenssphäre der Gesellschafter heraus. Zivilrechtlich und wirtschaftlich besteht ein Unternehmen, das für die Beteiligten gegenüber einer GmbH. den Vorteil hat, daß im Falle eines Konkurses der GmbH. oder A.G. das Anlagevermögen, das an diese verpachtet ist, für die Beteiligten evtl. gerettet werden kann. Steuerrechtlich ist die Situation ähnlich, wie bei der „GmbH. & Co.", mit dem Unterschied, daß der gewerbliche Gewinn nur von der GmbH. erzielt wird, weil die OHG. oder die Gesellschaft b. R. wirtschaftlich tot ist. Die Höhe des Gewinns der GmbH. wird von der zwischen ihr und der bestehenden Gesellschaft für die Überlassung des Gewerbebetriebs vereinbarten Pacht beeinflußt. Es kann also auch hier, wie bei den Fällen zu a) [115]) und b) [116]) die bestehende Doppelbesteuerung beschränkt oder ausgeschaltet werden.

In beiden Fällen, einmal bei Verpachtung der GmbH. an die OHG.[117]) gegen zu niedrige, und bei Verpachtung der OHG. an die GmbH.[118]) gegen zu hohen Pachtzins, wurde der steuerlichen Anerkennung der Verpachtung zur Voraussetzung gemacht, daß die Gesellschafter mit der Kapitalgesellschaft keine Verträge schließen, „auf die eine von der Gesellschaft unabhängige Person nicht eingehen würde, und daß als Gesellschafter keine Handlungen vorgenommen werden, die üblicherweise nicht von diesen, sondern nur von Unternehmern vorgenommen werden". In beiden Entscheidungen wurden die Rechtsverhältnisse nach der Legaldefinition „Steuerumgehung" gemäß § 5 (10) II. AO. und nicht nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise beurteilt. Besonders in der Entscheidung vom 1.II.1934 hob der RFH. darauf ab, das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des § 5 (10) II. zu prüfen. Der RFH. kam zum richtigen Ergebnis, allerdings über Umwege. Die Ent-

---

[114]) Kartei Mrozek, § 10 AO., R. 23; u. StW. 1929, 195.
[115]) siehe hierzu S. 32.
[116]) siehe hierzu S. 33.
[117]) StW. 1929, 195.
[118]) Kartei Mrozek, § 10 AO. 31, R. 23.

scheidungsgründe dagegen sind weniger verständlich, nachdem schon die Fälle zu a) [119]) und b) [120]) nach § 4 (9 AO. entschieden wurden.

d) Gewinnverschiebung von einer Kapitalgesellschaft an Nichtbeteiligte.

Die Möglichkeit, Körperschaftsteuer zu sparen, besteht nicht nur durch verdeckte Gewinnverteilung an Gesellschafter, sondern auch durch sogenannte „verdeckte Gewinnverteilungen" an Nichtbeteiligte. Derartige „verdeckte Gewinnverteilungen" liegen dann vor, wenn die gewährten Darlehen die Erhöhung des Stammkapitals der Kapitalgesellschaft ersetzen sollen und die Verzinsung unangemessen hoch ist und abhängig vom Gewinnergebnis vorgenommen wird. Mit einer solchen verdeckten Beteiligung beschäftigte sich der RFH. bereits in der Entscheidung vom 15.V.1925[121]) und bejahte die Möglichkeit, daß für die Körperschaftsteuer der GmbH. ein zivilrechtlich, l e d i g l i c h als Gläubiger an ihrem Vermögen Interessierter als Gesellschafter angesehen werden kann[122]). Die Begründung lautete: „.... Dann, wenn Gläubigerrechte, die n e b e n den Gesellschafterrechten begründet sind, auf Grund des § 5 AO. als Gesellschafterrechte behandelt werden können, dann muß das auch zulässig sein für Gläubigerrechte, die aus gleichartigen wirtschaftlichen Erwägungen o h n e die gleichzeitige Schaffung von Gesellschaftsrechten begründet werden"[123]).

Der RFH. war in diesem Falle der Ansicht, daß weder die Fassung noch der Zweck des § 5 die Annahme einer B e s c h r ä n k u n g und seines A n w e n d u n g s g e b i e t e s rechtfertigen und hielt deshalb die steuerliche Behandlung eines Nichtgesellschafters als Gesellschafter der GmbH. mit allen aus diesem bloß unterstellten Rechtszustande sich ergebenden Folgerungen möglich.

Diese Entscheidung wurde nach § 5 AO. gefällt und führte, allerdings unter Ausschaltung einer scharfen Prüfung des Vorliegens der vier Tatbestandsmerkmale, zum richtigen Ergebnis.

3. Anwendungsfälle auf dem Gebiete der Vermögensteuer.

Die Umgehungsfälle bei der Vermögensteuer decken sich im wesentlichen mit denen bei der Körperschaftsteuer.

Wenn von Gesellschaftern oder Dritten an eine Kapitalgesellschaft, statt die Stammeinlage zu erhöhen, Darlehen gegeben werden, die aber wirtschaftlich einer Kapitalerhöhung gleichkommen, konnte nach dem VStG. 1919 (1925 u. 1931), und kann nach dem VStG. 1914 Vermögen-

[119]) siehe S. 32.
[120]) siehe S. 33.
[121]) RFH. 16, 306.
[122]) RFH. 16, 309.
[123]) RFH. 16, 309.

steuer dadurch erspart werden, daß Vermögensbesteuerung der Darlehen bei der Körperschaft vermieden wird.

Der RFH. begegnete auch diesen Möglichkeiten der Steuerumgehung, indem er die Darlehen dem Vermögen der Körperschaft zurechnete und die äußere Rechtsform unbeachtet ließ. Für die Bejahung der Steuerumgehung gelten dieselben Entscheidungsgründe, wie bei den zur Körperschaftsteuer unter Ziffer 2a[124]) und 2d[125]) angeführten Urteilen.

4. Anwendungsfälle auf dem Gebiete der Erbschaftsteuer.

Erbschaftsteuer kann dadurch erspart werden, daß zwischen zwei Personen eine Verschiebung von Vermögen vorgenommen wird, die nach der äußeren Rechtsform nicht als eine Schenkung erscheint. Derartige verdeckte Schenkungen oder Verschiebungen von Vermögensmassen werden meist durch Beteiligung von Kindern am Gewinn des elterlichen Unternehmens erreicht, ohne daß ernstlich eine Gesellschaft des Bürgerlichen oder Handelsrechts vorliegt. Derartige Gewinnübertragungen von Eltern auf Kinder wurden vom RFH. als sukzessive Zuwendungen der Eltern an die Kinder angesehen und der Erbschaftssteuer unterworfen, wenn die Gesellschaften des Bürgerlichen oder Handelsrechts ihrem Wesen nach den Anforderungen, die in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht an eine solche zu stellen sind[126]), nicht entsprachen. Die Vereinbarungen innerhalb Familiengesellschaften wurden vom RFH. wegen der leichten Möglichkeit, Steuer zu sparen, immer besonders geprüft und streng beurteilt[127]). Die einkommensteuerliche Anerkennung einer stillen Gesellschaft zwischen Eltern und Kindern mußte z.B. versagt werden, wenn erkennbar war, daß für Abmachungen in der Familie im Hinblick auf Vermögensauseinandersetzungen und Vererbungen Vereinbarungen getroffen wurden, die lediglich entgegen dem betätigten eigenen Willen der Beteiligten unrichtig als stille Gesellschaft bezeichnet waren[128]). Ob ein Mißbrauch im Sinne von § 10 angenommen werden konnte, war nach Ansicht des Senats[129]) von der Frage abhängig, welchem wirtschaftlichen Zweck letzten Endes die Rechtsvorgänge, die den Vereinbarungen der Beteiligten zu Grunde lagen, haben dienen sollen.

Damit ist die Besprechung derjenigen Möglichkeiten, die auf dem Gebiet der Besitzsteuern zur „Steuerumgehung" führen konnten, und mit denen sich der RFH. bis 1934 beschäftigte, abgeschlossen.

Bei einer Reihe von Entscheidungen[130]) war die wirtschaftliche Be-

---

[124]) siehe hierzu S. 32, 33 f.
[125]) siehe hierzu S. 37.
[126]) siehe hierzu S. 30.
[127]) Kartei Mrozek, § 4 AO. 19, R. 68; § 9 AO. 31, R. 2; R. 10, R. 13.
[128]) Ebenda, § 9 AO. 31, R. 2.
[129]) RFH. 22.II.34; RStBl. 34, S. 918.
[130]) siehe hierzu S. 29 f., S. 32, Anm. 101; S. 33, Anm. 105.

trachtungsweise vorherrschend, eine andere Gruppe von Urteilen[131]) wurde unter strenger Nachprüfung des Vorhandenseins der „Absicht der Steuerumgehung" bei „wohl ungewöhnlichen, den wirtschaftlichen Verhältnissen nicht entsprechenden Rechtsformen", unter Beachtung des „gleichen wirtschaftlichen Erfolges" ohne das Eintreten „erheblicher Rechtsnachteile für die Beteiligten" gefällt.

Die besprochenen wichtigsten Entscheidungen des RFH. auf dem Gebiete der Besitzsteuern zeigen sowohl die Mannigfaltigkeit der wirtschaftlichen Vorgänge und der Rechtsformen, in die sie sich kleiden lassen, als auch die vom RFH. zum Problem „Steuerumgehung" sehr verschiedene und oft wechselnde Stellungnahme.

Nur bei einer einzigen Entscheidung[132]) glaubte sich der RFH. über die Anwendung der vier Tatbestandsmerkmale hinwegsetzen zu können und trotzdem nach § 5 (10) AO. die Steuerumgehung zu bejahen.

Im Endergebnis wurde das Problem Steuerumgehung bis 1934 nicht nach § 5 (10) AO., sondern allein nach „wirtschaftlicher Betrachtungsweise" gelöst, obwohl verschiedene Entscheidungen nach § 5 AO. richtig getroffen wurden. So wurde also § 5 (10) doch nichts anderes, als ein Anwendungsfall des § 4 (9), wie es Becker bezeichnete[133]).

Der Weg über die wirtschaftliche Betrachtungsweise, also Berücksichtigung des Zweckes und der wirtschaftlichen Bedeutung, sowie der Entwicklung der Verhältnisse bei Auslegung der Steuergesetze, konnte aber der Steuerumgehung auch nicht wirksam begegnen, da eine einheitliche Richtlinie für die Auslegung der Gesetze nach ihrem Zweck und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung fehlte und es der RFH. nicht verstand, diese durch die Rechtsprechung zu schaffen, denn sonst hätte es nicht möglich sein können, daß bereits im Jahre 1925[134]) ein Urteil gefällt wurde, das von lebenswahren und der Wirklichkeit des Lebens nahen Gedanken getragen war,. auf dessen Entscheidungsgrund der Senat in späteren Jahren[135]) bei Parallelentscheidungen nicht mehr einging und dort nur diejenigen Urteilsgründungen anführte, die zu negativem Ergebnis, also zur Verneinung der Steuerumgehung führten. Der Rechtsprechung fehlte die Einheitlichkeit, weil die Entscheidung von der subjektiven Einstellung des Richters abhing.

Ferner unterließ es die Rechtsprechung, bei Beurteilung der Frage, ob eine Steuerumgehung vorliegt, meist, die Beurteilung des Zusammenhanges der wirtschaftlichen Vorgänge, also die Beurteilung des wirklichen Tatbestandes unter Außerachtlassung der vorliegenden Rechtsformen, in den Vordergrund ihrer Betrachtungen und Erörterungen zu stellen.

Die Rechtsprechung hätte demnach der Steuerumgehung wirksam begegnen können, wenn sie mehr die Beurteilung der

---

131) siehe hierzu S. 29, Anm. 89; S. 29, Anm. 91; S. 35.
132) siehe hierzu S. 37, Anm. 121, 122.
133) Becker, Komm. z. AO., 7. Aufl. S. 111.
134) siehe hierzu S. 37.
135) siehe hierzu S. 35.

wirtschaftlichen Vorgänge, die besteuert werden sollen, als die Beurteilung der vorgelegenen Rechtsformen zur Voraussetzung ihrer Entscheidung gemacht hätte. Inwieweit diese Behauptung als richtig aufrechterhalten werden kann, soll weiterhin im Rahmen dieser Arbeit untersucht werden.

V. Beurteilung von Tatbeständen.

„Der Begriff „Beurteilung von Tatbeständen" bedeutet zweierlei:
1) Beurteilung in tatsächlicher Hinsicht,
2) Beurteilung in rechtlicher Hinsicht"[136])

1. Beurteilung in tatsächlicher Hinsicht.

„Bei der Beurteilung in tatsächlicher Hinsicht handelt es sich um die Fragen: Welche tatsächliche Bedeutung ist einem Vorkommnis (einem Vorgang, einer Erscheinung des Lebens) bezumessen?"[137])

Bei der Beurteilung in tatsächlicher Hinsicht ist z.B. zu untersuchen, welche tatsächliche Wirkung hat die Gründung einer O.H.G. oder stillen Gesellschaft zwischen Vater und Tochter, welche tatsächliche Bedeutung hat die Gründung einer „GmbH. & Co.", welcher Tatbestand wird bei Abschluß eines Pachtvertrages zwischen einer GmbH. und einer OHG., deren Gesellschafter dieselben sind wie die der GmbH., geschaffen, welche Bedeutung hat die Gewährung außergewöhnlich hoher Rabatte und die Zahlung hoher Gehälter an Gesellschaftergeschäftsführer einer Kapitalgesellschaft?

„In allen Fällen, in denen es sich um eine Beurteilung in tatsächlicher Hinsicht handelt, sind die Beweggründe, die zu dem gegebenen Tatbestand geführt haben, von großer Bedeutung"[138]). Der Feststellung der Beweggründe, die zu dem gegebenen Tatbestand geführt haben, folgt die Beurteilung in tatsächlicher und dann in rechtlicher Hinsicht.

2. Beurteilung in rechtlicher Hinsicht.

„Bei der Beurteilung in rechtlicher Hinsicht handelt es sich um die Fragen: Welche rechtliche Bedeutung (welche Rechtswirkung) hat ein Tatbestand? Wie ist ein Vorkommnis in rechtlicher Hinsicht zu werten"[139]), also welche steuerrechtliche Wirkung hat z.B. der Abschluß eines Pachtvertrages zwischen einer GmbH. und einer OHG., deren

[136]) Reinhardt: „Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung".
[137]) Ders. a.a.O. (RStBl. 1936, Nr. 57, S. 1048).
[138]) Reinhardt: „Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung" (RStBl. 1936, Nr. 57, S. 1048).
[139]) Ders., a.a.O., S. 1049.

Gesellschafter dieselben sind wie die der GmbH., und inwieweit kann die Rechtsform des bürgerlichen Rechts, in die ein wirtschaftlicher Vorgang gekleidet wurde, als Besteuerungsgrundlage angesehen werden?; denn „die im Wirtschaftsleben geltende Vertrags- und Gestaltungsfreiheit erkennt auch das Steuerrecht grundsätzlich an"[140]).

Für den Fall, daß der vorliegende Tatbestand in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht richtig beurteilt wird, sind die Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße und richtige Besteuerung gegeben. Hier wird aber zur Voraussetzung gemacht, daß die Beurteilung der Tatbestände nicht rein individuell erfolgen darf, d.h. abhängig vom persönlichen Ermessen des Richters, sondern sich einheitlich nach einer bestimmten Idee, nach einer bestimmten Richtung, vollzieht.

„Sowohl für die Beurteilung in tatsächlicher Hinsicht, als auch für die Beurteilung in rechtlicher Hinsicht ist die Einheitlichkeit geboten, die sich nach den Leitsätzen und Erkenntnissen des Nationalsozialismus ergibt"[141]).

3. Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung.

Die Einheitlichkeit für das Rechtsdenken, besonders auf steuerlichem Gebiet, bestimmt § 1 StAnpG.

„Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen.

Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen"[142]).

Demnach sind Tatbestände nach nationalsozialistischer Weltanschauung zu beurteilen, wobei der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen sind.

„Nationalsozialismus ist der Inbegriff heißer Liebe zur Nation, sozialen Gerechtigkeitswillens und der Bereitwilligkeit, in allen Dingen des Lebens das eigene Ich den Belangen des Volksganzen, der Volksgemeinschaft, der Nation, unterzuordnen"[143]).

„Unter Weltanschauung ist das Gedankenbild zu verstehen, nach dem sich der Mensch bei der Betrachtung der Welt und seiner Stellung zu ihr leiten läßt, sie ist der Ausgangspunkt für das Denken, Fühlen und Handeln des einzelnen Menschen"[144]).

Ein Gesetz oder einen Tatbestand nach nationalsozialistischer Weltanschauung auslegen, heißt demnach: „den Blick auf das Ganze, auf das Gemeinsame, auf die Volksgemeinschaft, richten, auf

[140]) Reinhardt, a.a.O., S. 1049.
[141]) Reinhardt, a.a.O., S. 1048.
[142]) StAnpG. v. 16.X.1934 (RStBl. 1934, S. 1149).
[143]) Reinhardt, RStBl. 1935, Nr. 31, S. 646.

die Voraussetzung für unser aller Sein, auf den einzigen Quell, aus dem heraus für die Dauer auf natürliche Weise ein Wohlsein auch an den einzelnen Berufsstand, an die einzelne Familie und an den einzelnen Volksgenossen kommen kann, und dabei die Erkenntnis beachten, daß unbedingte soziale Gerechtigkeit in der Regelung der Beziehungen der Volksgenossen zueinander und zum Staat die Voraussetzung für die Erhaltung und Festigung des Willens ist, der wahre Volksmacht darstellt, und nach dem sich das Schicksal des Volkes schließlich bestimmt"[145]).

Der Schwerpunkt liegt auf „Volksgemeinschaft". Die nationalsozialistische Weltanschauung beherrscht und durchdringt das Leben der Volksgemeinschaft, so daß sie eine sichere Grundlage zur Beurteilung und Wertung aller Erscheinungen bietet[146]).

Die Auslegung und Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung ist volksverbunden, insbesondere nachdem der Gesetzgeber in § 1/II StAnpG. verlangt, daß bei Beurteilung von Tatbeständen die „Volksanschauung" zu berücksichtigen ist.

Der Richter darf seine Entscheidung nicht nach eigenem Ermessen treffen, sondern die Entscheidung soll nach gesunder Volksanschauung gefällt werden, die Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit in der Besteuerung verlangt.

„Unter „Volksanschauung" sind die Grundsätze zu verstehen, die hinsichtlich der Gestaltung der Dinge des Deutschen Volkes durch die Nationalsozialistische Arbeiterpartei vertreten werden, und die Grundsätze, die sich aus den grundlegenden Gesetzungswerken ergeben, die im nationalsozialistischen Staat bereits erschienen sind"[147]).

Die „Volksanschauung bildet die Einheitlichkeit im neuen Rechtsdenken und garantiert bei Beurteilung und Wertung von wirtschaftlichen Vorgängen, von Tatbeständen, die der Besteuerung zugeführt werden sollen, eine einheitliche und sichere Entscheidung.

Die „Volksanschauung" schaltet bei Beurteilung eines wirtschaftlichen Vorganges eine Vielheit von Entscheidungen aus, sie kann nur zu einer Entscheidung führen, und demnach gewährt die Auslegung und Beurteilung von Gesetzen und Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung größte Rechtssicherheit.

Die Rechtssicherheit wird durch den politischen Gehalt des Gesetzes, durch die Auslegung des Gesetzes nach einer bestimmten Weltanschauung, begründet.

„Die Weltanschauung der Deutschen war im parlamentarisch-demokratischen Staat nicht einheitlich, sondern durchaus verschieden. Es standen Weltanschauung gegen Weltanschauung und Meinung gegen

[144]) Ders. RStBl. 1935, Nr. 31, S. 645.
[145]) Reinhardt, a.a.O., S. 646.
[146]) siehe hierzu auch Ott: Zu den allgemeinen steuerlichen Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes, StWi. 1935, Sp. 700 ff.
[147]) Reinhardt, „§ 1 des Steueranpassungsgesetzes", DStZ. 1936, Nr. 41, S. 1211.

Meinung. Demgemäß war auch die Auslegung der Gesetze durchaus uneinheitlich und oft durch die Einstellung des Einzelnen bestimmt. Von Rechtssicherheit konnte infolgedessen nicht die Rede sein"[148]).

Dagegen brachte das Steueranpassungsgesetz in § 1 eine Bestimmung, die von „Beurteilung von Tatbeständen" spricht, und die gleichzeitig die Einheitlichkeit dieser Beurteilung regelt. Durch diese neuen Rechtsgrundsätze, die bestimmen, daß zur Schaffung eines volksverbundenen Rechts Tatbestände nach der gesunden Volksanschauung zu beurteilen sind, und auch Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit in der Besteuerung in die Rechtsprechung hineingetragen werden soll, unterscheidet sich § 1 StAnpG. wesentlich von § 4 (9) AO.

Durch diese neuen Rechtsgrundsätze ist die Grundlage für eine wirksame Begegnung der „Steuerumgehung" geschaffen; denn zuvor ein Rechtsgeschäft der Besteuerung zugeführt wird, ist der ihm zu Grunde liegende wirkliche Tatbestand nach gesunder Volksanschauung festzustellen und nach seiner steuerlichen Wirkung zu beurteilen.

Ergibt z.B. die Tatbestandsbeurteilung, daß eine den wirtschaftlichen Verhältnissen nicht entsprechende Rechtsform gewählt wurde, daß also z.B. Gesellschafter Darlehen gewährten, die einer Erhöhung des Stammkapitals gleichkommen, und deren Verzinsung vom Jahresgewinn abhängig ist, verlangt der Beurteilungsgrundsatz nach nationalsozialistischer Weltanschauung, daß nicht die äußere Rechtsform, sondern der wirkliche Tatbestand der Besteuerung zugeführt wird. Darin liegt der Schwerpunkt der neuen Rechtsauslegung, die in § 1 StAnpG. verankert wurde, und die gleichzeitig bestimmt, was als „Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" anzusehen ist.

VI. Der Begriff „Steuerumgehung" nach dem Steueranpassungsgesetz.

Trotz Bestehens des § 1 StAnpG. bestimmt das Steueranpassungsgesetz in § 6, daß durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann. Das StAnpG. unterläßt es jedoch, im Gegensatz zur AO. näher zu bestimmen, was als „Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten" anzusehen ist. Das StAnpG. hat die Legaldefinition für den Begriff „Steuerumgehung" aus § 10 AO. (1931) nicht mitübernommen. Die Legaldefinition gemäß § 10/II AO. (31) wäre, nachdem § 1 des Steueranpassungsgesetzes bestimmt, daß Tatbestände zu beurteilen sind, und zwar nach nationalsozialistischer Weltanschauung, überflüssig gewesen und hätte sogar dieser Bestimmung entgegengewirkt, also der gesunden Volksanschauung widersprochen.

---

[148]) Reinhardt, RStBl. 1935, Nr. 31, S. 645.

Im Steueranpassungsgesetz wurde der Begriff „Steuerumgehung" in § 1/II und § 1/III verankert, wonach der Rechtsanwendung im Steuerrecht die Beurteilung von Tatbeständen nach der gesunden Volksanschauung vorausgeht, die nur eine Besteuerung nach Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit zuläßt.

Nach neuem Rechtsdenken wird demnach ein „Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" dann als vorliegend erachtet, wenn die Tatbestandsbeurteilung Rechtsformen erkennen läßt, die nach gesunder Volksanschauung den wirklichen Verhältnissen nicht entsprechen und die erkannten Tatbestände eine andere steuerliche Wirkung haben als die angewandten Rechtsformen. In solchen Fällen bestimmt § 6 StÄnpG., daß die Steuer nicht gemindert werden kann und die Steuern so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Schlußbemerkung.

Die Betrachtungen der historischen Entwicklung des „Problems Steuerumgehung" und die Erörterung des Begriffes „Steuerumgehung' in der AO., sowie seiner Weiterbildung durch die Rechtsprechung, zeigten die Mannigfaltigkeit und Vielseitigkeit der wirtschaftlichen Vorgänge, die zu besteuern sind. Die behandelte Rechtsprechung ließ die verschiedensten Rechtsformen erkennen, in die sich die einzelnen wirtschaftlichen Tatbestände kleiden lassen, die bei formalistischer Rechtsauslegung u. U. zur Vermeidung einer gerechten Besteuerung führen könnten, und zeigte die Notwendigkeit eines wirksamen Gesetzes, das der „Steuerumgehung" zu begegnen vermag.

Dieser Tatsache versuchte die Rechtsprechung der Obersten Gerichtshöfe in Steuersachen meist vergebens vor dem Erscheinen der AO. entgegenzutreten, da noch kein Gesetz bestand, das dem Steuerpflichtigen verbot, seine wirtschaftlichen Vorgänge in denjenigen Rechtsformen zu gestalten, die zur Steuerumgehung führten. Bis zum Erscheinen der AO. war im wesentlichen die äußere Rechtsform und nicht der wirtschaftliche Tatbestand Grundlage der Besteuerung. Mit § 4 (9) und 5 (10) AO. 19(31) glaubte der Gesetzgeber der Rechtsprechung eine Handhabe zu bieten, die der „Steuerumgehung" auf allen Gebieten des Steuerrechts wirksam begegnen könnte.

Die Rechtsprechung von 1919—1934 hatte aber erwiesen, daß der Begriff „Steuerumgehung" gemäß § 5 (10) AO. für den RFH. nicht als eine glückliche Lösung zu bezeichnen war. Das erste Tatbestandsmerk-

mal für den Begriff „Steuerumgehung", „die Absicht", konnte dem Pflichtigen in den meisten Fällen durch die Steuerbehörde nicht nachgewiesen werden. Das Tatbestandsmerkmal „ungewöhnliche Rechtsform" war vom Gesetzgeber nicht scharf genug umrissen, so daß deren Auslegung zur Uneinheitlichkeit in der Rechtsprechung führte. Dagegen war das Tatbestandsmerkmal „der gleiche wirtschaftliche Erfolg" als glücklich gewählt zu betrachten und als das wichtigste Moment der „Steuerumgehung" zu bezeichnen. Wiederum hemmend für die Rechtsprechung zeigte sich das Tatbestandsmerkmal „erhebliche Rechtsnachteile".

Eine Auslegung der Steuergesetze nach ihrem Zweck und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung unter Berücksichtigung der Verhältnisse vermochte dem Übel der Steuerumgehung auch nur teilweise zu begegnen, weil die Uneinheitlichkeit der Rechtsprechung, die auf das subjektive Ermessen des Richters zurückzuführen war, keinerlei Rechtssicherheit bot. Es fehlte im Gesetz die „Beurteilung des Tatbestandes", die eine Beachtung der Rechtsform als Besteuerungsgrundlage ausgeschaltet hätte und eine Bestimmung, die die Beurteilung nach einheitlichen Grundsätzen regelte.

Erst das StAnpG. bietet Garantie für eine Einheitlichkeit in der Rechtsprechung und vor allem auch für Beurteilung des Tatbestandes, die der Rechtsauslegung vorangehen muß. Das StAnpG. kennt keinen scharf umrissenen Begriff für „Steuerumgehung", dagegen aber einen Grundsatz, nach dem steuerliche Tatbestände zu beurteilen sind, den Grundsatz der Beurteilung nach gesunder Volksanschauung, nach Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit in der Besteuerung.

Auf dieser Grundlage kann die kommende Rechtsprechung aufbauen und vermag der „Steuerumgehung" wirksam zu begegnen. Die Rechtsgrundsätze des Steueranpassungsgesetzes bieten vor allem Rechtssicherheit in der Rechtsprechung, also einheitliche Beurteilung der Steuerumgehung, so daß der Steuerpflichtige bei seinen Rechtsgeschäften die daraus anfallenden Steuern und damit den „Kostenfaktor Steuer" nach gesunder Volksanschauung bemessen kann, ohne Gefahr zu laufen, daß die Steuerbehörde eine andere Veranlagung der Steuer vornimmt, als deren Höhe vorgesehen war.

Die Bestimmung des Steueranpassungsgesetzes über die Beurteilung von Tatbeständen hat zur Vermeidung der „Steuerumgehung" eine notwendige und richtige Wandlung geschaffen. Der neue Rechtsgrundsatz zum Begriff „Steuerumgehung" schuf nicht nur Sicherheit in der Rechtsprechung, sondern auch Sicherheit in der Wirtschaft, dergestalt, daß sich jede Unternehmung bei einer gesunden, den wahren Verhältnissen des Lebens entsprechenden Rechtsgestaltung und Auslegung der Steuergesetze nach gesunder Volksanschauung vor überraschenden Steuernachholungen schützen kann.

Benutztes Schrifttum.

Bücher.

Ball, Steuerrecht und Privatrecht, Leipzig 1924.
Becker, Reichsabgabenordnung. Kommentar, 7. Aufl., Berlin 1930.
Fuchs, Umgehung des Gesetzes, Göttingen-Berlin 1917.
—, Steuerumgehung. (Eine rechtspolitische Untersuchung auf Grundlage einer allgem. Lehre vom Rechtsbetrug.), Rechtswissenschaftl. Studien, 1923, H. 20.
Hausmann, Mitteilungen der Steuer-Auskunftei der Deutschen Industrie, 1919, S. 126.
Hedemann, Reichsgericht und Wirtschaftsrecht, Jena 1929.
Hensel, Steuerrecht. Enzyklopädie der Staatswissenschaft, Abt. Rechtswissenschaft, 2. Aufl., Bd. 28, Berlin 1927.
—, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung", i./Bonner Festgabe f. Ernst Zitelmann 1923.
Rosendorff, Steuer-Ersparung, Steuer-Umgehung, Steuer-Hinterziehung, 2. Aufl., Berlin 1920.
Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, Berlin 1930.
Strauß, Steuerumgehung (Rechtsfragen der Praxis, Doppelband 103/104). Berlin-Halensee 1930.
Vetsch, Die Umgehung des Gesetzes, Diss. Zürich 1917.
Wacke, Steuerrecht und Rechtsneubau, Berlin 1936.

Zeitschriften.

Becker, Der Mißbrauch zivilrechtlicher Formen zur Steuerumgehung in dem Entwurfe der Reichsabgabenordnung, i./Bank-Archiv 1919, S. 14/15.
Begründung zum StÄnpG., Reichssteuerblatt 1934, Nr. 81, S. 1398.
Begründung zur AO. Reichstagsdrucksachenbd. 338, S. 1380.
Boethke, Die Zerlegung des Preises bei der Grunderwerbsteuer, Preuß. Verwaltungsblatt 1919, S. 401.
—, Steuerumgehung und Rechtsprechung, Preuß. Verwaltungsblatt, Bd. 41, S. 121.
Byk, Die Steuerumgehung im Entwurf der AO., i./Bank-Archiv 1919, S. 30.
Entwurf d. AO., Stenogr. Ber. d. Verfassung gebenden National-Versammlung, Reichstagsdrucksachenbd. 338, S. 1380.
Flechtheim, Juristische Wochenschrift (JW.) 1919, S. 782; 1920, S. 635.
Friedmann, Neue Steuerrundschau, 1920, S. 60.
Görres, Zum § 5 des Entwurfs der Reichsabgabenordnung, i./Bank-Archiv 1919, S. 29.
Hachenburg, Die „GmbH. & Co." und ihre steuerrechtliche Bedeutung, i./Deutsche Steuerzeitung 1920, S. 29.
Jahn, Einige Anmerkungen zum Steueranpassungsgesetz, i./Industrie und Steuer, 1935, Teil I, S. 4.
Kiwit, Neue Formen der Steuerhinterziehung, Deutsche Steuerzeitung, 1919, S. 131.
Konietzko, Steuerersparung und ihre Strafbarkeit, i./Deutsche Steuerzeitung, 1919, S. 145.
Rosendorff, Die „GmbH. & Co." Kommanditgesellschaft, Deutsche Steuerzeitung, 1920, S. 61.
—, Die neue Typisierungs-Theorie des RFH., i./Deutsche Steuerzeitung, 1931, S. 264.
Schlecht, Grundsätzliches zu § 1 StanpG., i./Deutsche Steuerzeitung, 1935, Nr. 15, S. 457.
Strutz, Rechtssicherheit und Rechtsschutz nach der AO., i./Deutsche Steuerzeitung, 1919, S. 218/241 ff.
Wassertrüdinger, „Zeitgemäße Steuerfragen", Kommentar, 7. Aufl., Berlin 1930.

Zitzlaff, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, i./Deutsche Steuerzeitung, 1932, Nr. 9, S. 355 ff.
Reinhardt, Die Steuerpflicht im neuen Deutschen Reich, Rede, geh. auf dem Deutschen Juristentag 1933 in Leipzig, i./Deutsche Steuerzeitung, 1933, Nr. 10, S. 398.
—, Beurteilung von Tatbeständen nach national-sozialistischer Weltanschauung; Vortr. geh. auf d. 3. Jahrestagung d. Akademie f. Deutsch. Recht vom 23.10.1936, München, i./Reichssteuerblatt, 1936, Nr. 57, S. 1041 ff.
—, Die wirtschaftliche Bedeutung der neuen Steuergesetze, i./Dtsche. Steuerzeitung 1934, Nr. 34, S. 969 u. 997 ff. Vortr. geh. i. d. fachwissenschaftl. Woche d. Reichssteuerbeamten im Rahmen d. Verwaltungsakademie am 31.10.1934.
—, Innere Maßnahmen der Reichsfinanzverwaltungen. — § 1 des StAnpG. Der Beamte im national-sozialistischen Staat; Vortr. geh. a. d. fachwissenschaftl. Tagung d. Groß-Betriebsführer der Reichsfinanzverwaltung, Sept. 1936 in Eisenach, i./Deutsche Steuerzeitung, 1936, Nr. 41, S. 1207.
—, Leitsätze für die Gestaltung und Auslegung der Steuergesetze nach national-sozialistischer Weltanschauung, i./Deutsche Steuerzeitung. 1935, Nr. 19, S. 569; Nr. 20, S. 599; Nr. 21, S. 625; Nr. 22, S. 653.
—, National-sozialistische Weltanschauung, i./Deutsche Steuerzeitung, 1935, Nr. 18, S. 541.
Rede bei Einführung des Präsidenten des RFH. zur Auslegung der Steuergesetze nach national-sozialistischer Weltanschauung, i./Reichssteuerblatt, 1935, Nr. 31, S. 641.
—, Reinhardt'sche Steuer-Reform-Pläne, Vortrag, geh. vor d. Akademie f. Dtsch. Recht am 26.6.1934 in der Aula der Universität München, i./Reichssteuerblatt, 1934, Nr. 45, S. 753 ff.

Beiträge, veröff. in „Steuer und Wirtschaft".

Ball, Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung seit 1924; 1928, S. 996.
Becker, Enno, Die Entwicklung des Deutschen Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1928; 1931, S. 975/80.
—, Steuerrecht und Privatrecht, 1934, S. 300 ff.
—, Von der Selbständigkeit des Steuerrechts zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise; 1932, S. 481.
—, Zur Anwendung des § 5 bei Pachtverträgen zwischen GmbH. und ihren Gesellschaftern, III, S. 441.
—, Zur Tragweite des § 1 des StAG.; 1936, S. 946.
Boethke, Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des RFH.; 1928, S. 1203.
Geiler, Steuerrecht und Privatrecht, 1927, S. 497.
Hausmann, Für und wider die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht; 1931, S. 737.
Lion, Max, Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen; 1931, S. 609.
Moos, Steuer-Formalismus und Steuerumgehung in Recht und Wissenschaft, 1919, S. 206.
Ott, Zu den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften des StAnpG., 1935, Sp. 77 ff.
—, Zum Auslegungs- und Beurteilungsgrundsatz des § 1 StAG.; 1936, S. 1285.
Wacke, Beurteilung von Tatbeständen; 1936, S. 833.

Lebenslauf.

Am 24. März 1909 wurde ich als Sohn des Ludwig Kunz und seiner Ehefrau Margarete geb. Renner in Mutterstadt/Pfalz geboren. Nach 4jährigem Besuch der Volksschule und 9jährigem Besuch der Oberrealschule in Ludwigshafen/Rhein legte ich im Frühjahr 1928 an dieser die Reifeprüfung ab.

Anschließend studierte ich je 3 Semester Wirtschaftswissenschaften an der Handelshochschule Mannheim und der Technischen Hochschule München. Im Frühjahr 1931 habe ich die kaufmännische Diplomprüfung an der Technischen Hochschule München mit „gut bestanden" abgelegt.

Nach Beendigung meines vorläufigen Studiums kam ich zunächst als Volontär und dann als Assistent zu Herrn Wirtschaftsprüfer Dipl.-Kfm. Dr. Ludwig Kirschner, Ludwigshafen/Rhein, wo ich augenblicklich noch als 1. Assistent tätig bin. Meine Tätigkeit im Wirtschaftsprüferberuf war 4 Monate durch Annahme eines Postens als stellvertretender Abteilungsleiter bei der Firma Shell Rhenania-Ossag, Zweigniederlassung Nürnberg, unterbrochen.

Neben meiner beruflichen Tätigkeit studierte ich je zwei weitere Semester Wirtschaftswissenschaften an den Universitäten Heidelberg und Frankfurt/Main. An der Universität Frankfurt wurde ich nach Ablegung der mündlichen Prüfung am 29.11.1937 zum Doktor rer. pol. promoviert.

Georg L. Kunz.